

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки  
«Полтавський університет економіки і торгівлі»  
08 липня 2015 року № 152-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ  
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут заочно-дистанційного навчання

Форма навчання заочна

Кафедра менеджменту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_

(підпис, ініціали та прізвище)

д.е.н., проф. Шимановська-Діанич Л. М.

«\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 р.

**ДИПЛОМНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА**

**на тему: «Ефективна система управління витратами на підприємстві у  
ринкових умовах господарювання»**

(за матеріалами Товариства з обмеженою відповідальністю «ТПК-Електронікс»)  
(повна назва підприємства)

**зі спеціальності 073 «Менеджмент», освітньої програми «Менеджмент і  
адміністрування», освітнього ступеня «магістр»**

(шифр та назва)

**Виконавець роботи** Лаврик Яна Ігорівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

\_\_\_\_\_  
(підпис, дата)

**Науковий керівник** к.е.н., доцент Власенко Валентин Анатолійович

(науковий ступінь, вчене звання, прізвище, ім'я, по батькові)

\_\_\_\_\_  
(підпис, дата)

**Рецензент** головний бухгалтер ТОВ «ТПК-Електронікс»

Лапань Юрій Петрович

(посада, місце роботи, прізвище, ім'я, по батькові)

\_\_\_\_\_  
(підпис, дата)

**Полтава 2019**

## ЗМІСТ

	Стор.
ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ РИНКОВИХ ВІДНОСИН	10
1.1 Економічна сутність, зміст та класифікація витрат на сучасному підприємстві	10
1.2 Характеристика основних функцій та етапів процесу управління витратами на підприємстві	24
1.3 Підходи до формування системи управління витратами на підприємстві	34
РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ СУЧАСНОГО СТАНУ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У ТОВ «ТПК-ЕЛЕКТРОНІКС»	45
2.1 Управлінська діагностика та характеристика ТОВ «ТПК-Електронікс» як соціально-економічної системи	45
2.2 Аналіз господарсько-фінансової діяльності ТОВ «ТПК-Електронікс»	62
2.3 Оцінка ефективності діючої системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс»	76
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У ТОВ «ТПК-ЕЛЕКТРОНІКС»	87
3.1 Раціоналізація загальної системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» за рахунок впровадження сучасної організаційної структури управління	87
3.2 Удосконалення процесу управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс»	97
3.3 Розробка та реалізація програми підвищення конкурентоспроможності як функціональної складової системи управління витратами ТОВ «ТПК-Електронікс»	108
ВИСНОВКИ	118
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	132
ДОДАТКИ	141

## ВСТУП

Актуальність теми роботи. В умовах трансформації економіки України підприємства будь-якої організаційно-правової форми, форми власності та сфери господарювання під час своєї господарської діяльності здійснюють певні витрати (матеріально-технічних, нематеріальних, фінансових, трудових та інформаційних ресурсів), що пов'язані із простим і розширеним відтворенням основних та оборотних засобів, виробництвом і реалізацією продукції, наданням послуг, виконанням робіт, соціальним розвитком трудового колективу тощо. Разом з тим, загострення конкуренції та відсутність вільних оборотних коштів у суб'єктів господарської діяльності призводять до необхідності формування ефективної системи управління витратами, від роботи якої залежать фінансові результати діяльності підприємства в цілому. На сьогоднішній день цьому питанню повинна приділятися значна увага та здійснюватися розробка заходів для підвищення ефективності загального процесу управління витратами. Систему управління витратами потрібно впроваджувати на комплексній основі, забезпечуючи взаємозалежне вирішення поставлених завдань. Саме тому актуальним питанням залишається проблема формування цілісної системи управління витратами на рівні суб'єктів господарювання за всіма сферами їх діяльності, місцями виникнення та центрами витрат.

Управління витратами потрібно розглядати як комплексну систему, що забезпечує розробку управлінських рішень, оскільки всі вони взаємопов'язані між собою та впливають на кінцеві результати діяльності підприємства. Знижувати витрати постійно неможливо, оскільки від цього залежить якість продукції та ефективність виробничого процесу. Необхідний рівень витрат потрібно розраховувати на стадії планування [66, с. 29]. Для того, щоб аналізувати і контролювати витрати, необхідно сформувати робочий План рахунків, організувати облік витрат за центрами відповідальності, визначити нормативні показники у бізнес-плані.

Можна констатувати, що керівництво кожного підприємства повинне використовувати такий механізм формування витрат, який дасть змогу отримати повну інформацію про витрати на виготовлення та реалізацію продукції. Саме така інформація є гарантією успіху підприємства у конкурентному середовищі. Вчасне реагування на відхилення витрат від нормативних значень дасть змогу попередити зростання загального розміру витрат, що прямо пропорційно впливають на собівартість продукції і прибуток підприємства.

Від величини витрат залежить прибутковість підприємства, тому ефективне управління витратами, яке передбачає мінімізацію їхньої загальної величини є надзвичайно важливим. Перевищенням величини витрат над величиною отриманих доходів можна пояснити високу збитковість роботи підприємства. У такому разі варто звернути увагу на впровадження цілісної системи управління витратами на підприємствах.

Головним мотивом діяльності будь-якого підприємства в умовах ринку є максимізація прибутку. У свою чергу, прибуток підприємства залежить від впливу багатьох чинників, головними з яких є витрати виробництва та реалізації (собівартість продукції) та попит на неї продукцію. Тобто, якщо витрати являють собою один з найважливіших чинників, що обмежують загальний розмір прибутку, то керівництву будь-якого підприємства необхідно здійснювати постійний аналіз витрат та планування їх величини на майбутнє.

Практика господарювання українських підприємств свідчить, що оцінка ролі витрат поступово зміщується в бік визначення ключової ролі системи управління витратами у процесі забезпечення ефективного розвитку будь-якого підприємства. Можна говорити про те, що управління витратами стає одним з найважливіших сегментів виробничого менеджменту. Це підтверджується постійно зростаючим колом управлінських завдань, що стоять перед фахівцями у даній сфері.

Не можна забезпечити ефективну роботу підприємства без відповідного процесу управління витратами, що передбачає послідовну реалізацію функцій управління витратами за окремими етапами. Процес управління витратами разом

із відповідним механізмом управління ними є основою для формування цілісної системи управління витратами.

Питання управління витратами на підприємствах, формування ефективної системи та процесу управління витратами розглядаються у ґрунтовних дослідженнях багатьох українських та закордонних вчених, серед яких слід виділити: Білу О. Г., Бутинця Ф.Ф., Гончара А. Б., Грещака М. В., Давидовича І. Є., Козаченко Г. В., Лебедєва В.Г., Майера Е., Нападовську Л.В., Палія В.М., Партину Г. О., Погорелова Ю. С., Цал-Цалко Ю.С., Цимбалюка Л. Г., Турило А. М., Череп А.В. та інших [14, 16, 27, 46, 58-60, 76-80, 87-91].

У той же час, слід відзначити, що у роботах багатьох вчених розглянуто теоретичні основи управління витратами як складника комплексної системи управління підприємством, здійснено детальну характеристику витрат та їх класифікацію, розкрито сутність та особливості планування, нормування, прогнозування витрат та калькулювання собівартості як найважливіших складових елементів системи управління витратами. Незважаючи на розуміння необхідності управління витратами на засадах системного підходу, у практичній діяльності вищого управлінського персоналу і надалі не використовується сучасний інструментарій управління витратами. Саме тому формування ефективної системи управління витратами на сучасному підприємстві в умовах протікання трансформаційних процесів є актуальним науковим завданням, що потребує проведення ґрунтовного дослідження.

Отже, враховуючи все вищесказане, проведене дослідження проблеми формування системи управління витратами на рівні підприємства в умовах ринкових перетворень є актуальним і практично значущим.

Мета дипломної магістерської роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних і методичних засад, розробці практичних рекомендацій щодо формування та реалізації ефективної системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» в умовах трансформації національної економіки.

Відповідно до поставленої мети у роботі сформульовано та вирішено наступні завдання:

визначити економічну сутність, зміст та здійснити класифікацію витрат на сучасному підприємстві;

охарактеризувати основні функції та етапи процесу управління витратами на підприємстві;

розглянути підходи до формування системи управління витратами на підприємстві;

здійснити управлінську діагностику та характеристику ТОВ «ТПК-Електронікс» як соціально-економічної системи;

проаналізувати господарсько-фінансову діяльність ТОВ «ТПК-Електронікс»;

провести оцінку ефективності діючої системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс»;

раціоналізувати загальну систему управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» за рахунок впровадження сучасної організаційної структури управління;

удосконалити процес управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс»;

розробити та реалізувати програму підвищення конкурентоспроможності як функціональну складову системи управління витратами ТОВ «ТПК-Електронікс».

Об'єктом дослідження дипломної магістерської роботи є процес формування ефективної системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів формування ефективної системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» в умовах ринкових трансформацій.

Практична значущість отриманих результатів роботи полягає у розробці та впровадженні пропозицій щодо підвищення ефективності системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» за рахунок:

впровадження сучасної організаційної структури управління для раціоналізації загальної системи управління витратами;

удосконалення процесу управління витратами на підприємстві шляхом перегляду складу функціональних підсистем та застосування контролінгу витрат;

розробки та реалізації програми підвищення конкурентоспроможності як функціональної складової системи управління витратами на підприємстві на засадах формування окремих напрямів дій та її постадійної декомпозиції.

Найбільшу практичну цінність носять наступні розроблені нами пропозиції: рекомендований варіант удосконалення роботи сектору економічного аналізу та контролю шляхом впровадження посади фінансового аналітика, запропонована функціональна спеціалізація роботи фінансового аналітика, рекомендований авторський варіант організаційної структури управління підприємством на засадах формування логістичного відділу у короткостроковій перспективі, напрями реалізації логістичної функції з метою ефективного управління матеріальними потоками, рекомендовані складові процесу управління витратами на підприємстві на основних етапах прийняття управлінських рішень, удосконалена система управлінського обліку витрат та її функціональні підсистеми, рекомендована система управління витратами при здійсненні індивідуальних замовлень на основі систем таргет-костінг та кайзен-костінг, запропоновані резерви зниження та економії витрат, запропонований авторський варіант програми підвищення конкурентоспроможності підприємства за напрямими дій при її розробці та виконанні, постадійна декомпозиція процесу її імплементації за етапами обстеження, аналізу та впровадження.

Результати, що були отримані у процесі дослідження, і практичні рекомендації щодо удосконалення системи управління витратами в умовах трансформаційних змін, можуть бути використані у повсякденній діяльності апарату управління і всіх співробітників ТОВ «ТПК-Електронікс».

Структура роботи. Дипломна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, дев'яти підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 140 сторінок друкованого тексту. У роботі розміщено 23 таблиці, 16 рисунків, 98 джерел літератури і 7 додатків.

У вступі обґрунтовується актуальність теми роботи, визначаються мета, завдання, предмет, об'єкт та методи дослідження. Перший розділ дипломної магістерської роботи присвячений теоретико-методичним засадам формування ефективної системи управління витратами на підприємстві в умовах трансформації ринкових відносин. У другому розділі дипломної магістерської роботи проводиться дослідження сучасного стану та оцінка ефективності системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс». Третій розділ дипломної магістерської роботи містить основні напрями підвищення ефективності системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс». У висновках сформульовано основні результати дослідження та обґрунтовано конкретні пропозиції.

Результати дослідження обговорені на XXVIII Міжнародній науковій конференції студентів і молодих учених «Наука і вища освіта» (13 листопада 2019 р. м. Запоріжжя) та опубліковані у збірнику матеріалів конференції (Лаврик Я. І. Формування ефективної системи управління витратами на підприємстві в умовах трансформаційних змін. *Наука і вища освіта* : матеріали XXVIII Міжнародної наук. конф. студентів і молодих учених, 13 листопада 2019 р. Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2019. – 562 с. – С.        ).

Далі доцільно перейти до теоретичної частини дипломної магістерської роботи та розглянути теоретико-методичні засади формування ефективної системи управління витратами на підприємстві в умовах трансформації ринкових відносин.



## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ РИНКОВИХ ВІДНОСИН

### 1.1 Економічна сутність, зміст та класифікація витрат на сучасному підприємстві

У процесі господарської діяльності кожне підприємство використовує наявні ресурси, перетворюючи їх на корисні для споживача товари і послуги. Це призводить до об'єктивної необхідності понесення певних витрат, що є важливим індикатором ефективності роботи підприємства.

Тому виникає об'єктивна необхідність вивчення категорії «витрати» з точки зору теорії та практики управління.

Варто наголосити на тому, що єдиного визначення етимологічного змісту категорії «витрати» в економічній літературі не сформувалося. Вчені різних наукових шкіл у багатьох країнах світу по-різному підходять до тлумачення змісту даного поняття. Зокрема, більшість науковців наголошують на тому, що витрати є ключовим економічним показником, який узагальнено відображає фінансові витрати підприємства на виробництво товарів і послуг [8, 16, 27, 48].

Турило А.М, Кравчук Ю.Б., Турило А.А. зауважують, що витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети [76, с. 9-10].

Науковець Череп А.В. вважає, що витрати – це зменшення обсягу матеріальних цінностей та грошових коштів, що відбувається у процесі свідомої людської діяльності; це зменшення певних ресурсів у фізичних процесах [90, с. 26].

Існує думка, що витрати – це економічний показник роботи підприємства, фірми тощо, який характеризує суму витрат, понесених у процесі його

господарської діяльності [77, с. 11]. Витрати – це вартість ресурсів, що використовуються в подальшому для отримання прибутку або досягнення інших цілей організації. До складу витрат належать вартість матеріальних та трудових ресурсів, необхідних для виробництва тієї чи іншої продукції чи послуг. Економія витрат є одним з критеріїв підвищення ефективності діяльності підприємства [54, с. 49-50].

При всьому розмаїтті трактувань економічної сутності категорії «витрати» їх можна згрупувати у дві великі групи – трактування витрат із точки зору економічної теорії та бухгалтерського обліку, які суттєво розрізняються між собою (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

### Підходи до трактування економічної сутності витрат

Автори (джерело)	Визначення економічної сутності витрат
1	2
Трактування сутності витрат з точки зору економічної теорії	
В.В. Говдя, Ж.В. Дегальцева	Витрати на виробництво продукції складаються з видатків, пов'язаних з використанням у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших видатків на її виробництво [21, с. 27].
П.С. Мазасва	Витрати – це трата енергії і тільки енергії, у тому числі інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств [45, с. 35].
Є.А. Ананькіна, С.В. Данілочкін, Н.Г. Данілочкіна	Витрати відображають вартість ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства з виробництва продукції, виконання робіт і здійснення послуг [8, с. 61].
М.Г. Грещак, О.С. Коцюба	Обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певної мети – це витрати підприємства [77, с. 12].
Е. Майер	Під витратами розуміє грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою [46, с. 108].
В.Г. Лебедєв, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев та інші	Витрати характеризують у грошовому виразі обсяг ресурсів на визначений період, використаних на виробництво та збут продукції, і трансформуються у собівартість продукції, робіт і послуг [79, с. 23].
А.Г. Підгорна, В.К. Тюрєв	Витрати – найбільш невизначене слово в управлінні, яке визначається сумою видатків, зазначених підприємством на момент придбання товарів або послуг [62, с. 172].
Г.О. Партин, Р.І. Задерецька	Під витратами розуміють спожиті ресурси або гроші, які треба заплатити за товари та послуги [60, с. 119].

1	2
Ю.С. Цал-Цалко	Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва [87, с. 11].
Трактування сутності витрат з точки зору бухгалтерського обліку	
П(С)БО № 16 «Витрати»	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [5].
В.П. Савчук	Затрати (видатки, витрати) це зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства [69, с. 253].
Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) [16, с. 124-125].
Г.М. Колісник	Витрати – це відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкту [36, с. 228].
С.Ф. Голов	Витрати – це спожиті затрати, тобто збільшення зобов'язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу (фінансового результату) звітного періоду [22, с. 279].

\* Джерело: складено автором

Як ми бачимо, запропоновані визначення з точки зору економічної теорії повніше розкривають власне економічний зміст категорії «витрати», а з точки зору бухгалтерського обліку – економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу.

З точки зору економічної теорії під витратами розуміють спожиті ресурси або гроші, які треба заплатити за товари та послуги. Вони є вимірником вартості живої та уречевленої праці у товарах (роботах, послугах).

Методологічні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності, визнання витрат та їх склад регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» [5; 22, с. 397].

Відповідно до П (С) БО № 16, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення

власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його викупу або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [5].

Діяльність підприємства пов'язана із певними витратами, які за їх економічною сутністю на базі діючого бухгалтерського обліку розподіляють на поточні та капітальні [16, с. 91]. До поточних витрат відносять витрати виробничих ресурсів, які споживаються протягом одного виробничого циклу. До капітальних – витрати на придбання необоротних активів, що використовуються у декількох циклах виробництва та вартість яких включається до поточних витрат виробництва (оборотних) шляхом нарахування зносу. Залежно від сфери діяльності поточні витрати мають назву: на підприємствах, що здійснюють матеріально-технічний збут, торговельну, посередницьку діяльність – витрати обігу, на підприємствах виробничого профілю – витрати виробництва чи собівартість [30, с. 203-204].

Витрати на виробництво – це витрати, що обґрунтовані умовами виробництва і спрямовані на створення корисних цінностей або надання послуг шляхом споживання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Підприємства можуть здійснювати не тільки виробництво і збут продукції (робіт, послуг), але й ряд інших видів діяльності: підготовку персоналу, науково-дослідні роботи, забезпечення соціальних потреб працюючих тощо.

Відповідно до типового положення про калькулювання собівартості продукції у промисловості, собівартість – це вкладені в грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції. Витрати на виробництво мають назву виробничо-заводської собівартості, а витрати на виробництво та реалізацію – повної собівартості промислової продукції [39, с. 199].

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі витрати матеріально-технічних, трудових та фінансових ресурсів, здійснювані у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва та реалізацією продукції (виконання робіт, надання послуг) [76, с. 24].

Поряд з цим, зміни в українському податковому законодавстві у 1997 та 2001 роках призвели до появи наукової категорії «валові витрати». Так, згідно

Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» під валовими витратами виробництва та обігу (або валовими витратами) розуміють суму будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), що придбаваються платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності [2; 4].

Склад валових витрат регулюється законодавством з метою визначення оподаткованого прибутку. Відмінність між валовими витратами та собівартістю полягає в тому, що вони характеризують витрати підприємства, пов'язані з усіма видами діяльності підприємства, а собівартість – з виробничою діяльністю.

Таким чином, практичне застосування поняття «валові витрати» не відмінює поняття «собівартість» та необхідність її визначення, тому що без розрахунку собівартості продукції неможливо оцінити ефективність виробничої діяльності і розробити цінову політику підприємства. Крім того, розрахунок собівартості потрібен для оцінки ефективності та обсягу використання ресурсів підприємства, оскільки собівартість являє собою вартісну оцінку ресурсів, що були застосовані на виробництво та реалізацію продукції [61, с. 169].

Разом з тим, ресурси, що використовуються підприємством, є різноманітними за характером та строком оновлення. Відповідно до цього, витрати підприємства мають неоднорідний характер, що вимагає здійснення їх детальної класифікації. Класифікація – це один з методів пізнання та вивчення об'єктів. Її сутність полягає у розподілі об'єктів на класи на базі визначення загальних властивостей об'єктів та закономірних зв'язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів та можливостей управління ними [49, с. 181].

Витрати на виробництво як об'єкт пізнання добре вивчені в теорії обліку та аналізу виробничої діяльності. Класифікація витрат має практичне значення. Групування витрат за окремими ознаками є основою обліку, аналізу та калькулювання собівартості продукції. До того ж, групування витрат допомагає знаходити рішення у нестандартних ситуаціях, у нових сферах діяльності.

Класифікація витрат на виробництво на базі різних ознак наводиться у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

### Класифікація витрат на виробництво

Ознаки	Види витрат
1. За відношенням до виробничого процесу	Основні, накладні
2. За відношенням до обсягів виробництва	Умовно-постійні, умовно-змінні
3. За єдністю складу	Одноелементні, комплексні
4. За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	Прямі, непрямі
5. За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
6. За календарним періодом	Поточні, довгострокові, одноразові
7. За видами діяльності	Звичайної діяльності, операційної діяльності, фінансової діяльності, інвестиційної діяльності, надзвичайної діяльності
8. За об'єктом формування	Сукупні, на одиницю продукції
9. За економічними елементами	Матеріальні, на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні
10. За методикою обчислення	Середні на одиницю продукції, граничні на одиницю продукції
11. За статтями витрат	Прямі матеріальні, прямі на оплату праці, інші прямі, загальновиробничі
12. За статтями калькуляції	Визначаються підприємством самостійно
13. За обґрунтуванням господарських рішень	Явні, неявні, релевантні, нерелевантні
14. За видами продукції	На виріб, на типового представника виробів, на групи однорідних виробів, на валову продукцію, на товарну продукцію, на реалізовану продукцію
15. За визначенням відношення до собівартості	На продукцію, періоду
16. За ступенем регульованості	Повністю регульовані, слабко регульовані, не регульовані
17. За місцем виникнення	Цехові, інших структурних підрозділів
18. За характером виробництва	Основного виробництва, допоміжного виробництва, обслуговуючого виробництва
19. За часом віднесення до собівартості продукції	Звітного періоду, майбутнього звітного періоду, майбутніх періодів
20. За видами класифікації витрат	Економічні елементи, статті витрат, калькуляційні статті
21. За видами операційної діяльності	Собівартість реалізованої продукції, адміністративні, збутові, інші операційні

\* Джерело: складено автором на основі [41, с. 15-17]

Розглянемо класифікацію витрат за основними ознаками більш детально. Під час групування витрат за їх економічними елементами до кожного елементу включають витрати на конкретний вид ресурсів. При цьому, не має значення, на які цілі витрачені ресурси, закінчено виробництво продукції чи ні тощо. У типовому положенні з планування, обліку та калькулювання собівартості у промисловості наводяться п'ять економічних елементів [28, с. 34-36]:

1) матеріальні витрати – це сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів;

2) витрати на оплату праці – включають всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства;

3) відрахування на соціальні заходи – включають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування; величина відрахувань встановлюється у відсотках від витрат на оплату праці;

4) амортизація – це амортизаційні відрахування на повне відтворення основних засобів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів;

5) інші витрати – включають вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей.

У фінансовій звітності витрати за економічними елементами відображаються як сума операційних витрат підприємства [59, с. 83].

Класифікація за економічними елементами є єдиною для всіх галузей промисловості. Вона має практичне значення. На її основі складаються форми звітності підприємства. Таке групування дозволяє визначати та аналізувати структуру витрат підприємства, оцінювати їх динаміку. Залежно від питомої ваги того чи іншого елемента у собівартості виробництва виділяють: матеріаломісткі (висока питома вага матеріальних витрат), трудомісткі (значна частка витрат на оплату праці), фондомісткі галузі (головне місце займає амортизація основних засобів).

Витрати за статтями калькуляції – це витрати на окремі види продукції, а також витрати на основне і допоміжне виробництво. До типової структури статей калькуляції входять [79, с. 56-57]:

- 1) сировина та матеріали;
- 2) придбання комплектуючих, напівфабрикатів, робіт та послуг виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
- 3) паливо та енергія на технологічні цілі;
- 4) зворотні відходи (віднімаються);
- 5) основна заробітна плата;
- 6) додаткова заробітна плата;
- 7) відрахування на соціальне страхування;
- 8) витрати, що пов'язані із підготовкою та освоєнням виробництва продукції;
- 9) відшкодування зносу спеціальних інструментів та пристроїв цільового призначення та інші спеціальні витрати;
- 10) витрати на утримання та експлуатацію обладнання;
- 11) загальновиробничі витрати;
- 12) загальногосподарські витрати;
- 13) витрати у разі технічно виправданого браку;
- 14) супутня продукція (віднімається);
- 15) інші виробничі витрати;
- 16) комерційні (позавиробничі) витрати.

Класифікація витрат на прямі та непрямі залежить від характеру, об'єкту калькулювання, собівартість якого необхідно обчислити, виду продукції (робіт, послуг), виду діяльності [74, с. 137].

Прямі витрати – це витрати, які в момент їх виникнення можуть бути безпосередньо віднесені на об'єкт калькулювання (на базі первинної документації). До прямих витрат належать витрати на сировину та матеріали, комплектувальні, на заробітну плату виробничому персоналу та інші. Непрямі витрати пов'язані з роботою підприємства чи його підрозділів загалом або з виробництвом декількох



видів продукції, їх не можна безпосередньо віднести на собівартість конкретного виду продукції. До непрямих витрат відносять: опалення та освітлення, оплату праці менеджерів, амортизацію та інші [88, с. 15-16].

Залежно від ступеня впливу обсягів виробництва на рівень витрат вони поділяються на умовно-змінні та умовно-постійні. Умовно-постійні – це витрати, що змінюються зі зростанням чи зменшенням обсягів виробництва. До них відносять витрати на утримання будівель, споруд, управління виробничою діяльністю цехів, витрати на забезпечення господарських потреб виробництва. До умовно-змінних відносять матеріальні витрати, витрати на оплату праці робітників, зайнятих у процесі виробництва, інші витрати [71, с. 69].

До змінних витрат відносять витрати, обсяг яких змінюється залежно від рівня навантаження виробничих потужностей. До них відносять витрати на сировину, матеріали, технологічні витрати енергії. До постійних витрат відносять витрати, обсяги яких не змінюються зі збільшенням (чи зменшенням) рівня навантаження виробничих потужностей. Це орендна плата, відсотки на запозичений капітал, окремі види заробітків керівників фірми [67, с. 726].

Під час розподілу витрат за критерієм доцільності їх здійснення виділяють ефективні та неефективні витрати. Неефективні витрати підприємство може мати не лише як результат недоцільної виробничої діяльності (брак, значні відходи), але і як результат неповного завантаження обладнання.

Наступна ознака класифікації витрат – це місця їх виникнення. Місце виникнення витрат – це структурні одиниці та підрозділи, у яких здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів. Це робочі місця, бригади, цехи, дільниці, служби. Розрізняють центри виникнення витрат за виробами та центри витрат за послугами, які обслуговують центри витрат за виробами. Групування витрат за місцями виникнення дозволяє деталізувати облік витрат, здійснювати контроль за витратами та збільшити точність калькулювання. Поряд з цим, виділяють також центри відповідальності – це структурні елементи підприємства, в межах яких менеджер несе відповідальність за доцільність здійснення витрат [54, с. 51-52].

За періодами здійснення виділяють поточні та одноразові витрати. Поточні витрати – це звичайні витрати, у яких періодичність складає менше місяця. Одноразові витрати – це витрати, періодичність виникнення яких перевищує місячний термін [45, с. 36].

За характером зв'язку витрат із процесом виробництва виділяють основні витрати та витрати з управління виробництвом (накладні витрати). Основні витрати безпосередньо пов'язані із процесом виготовлення тих чи інших видів продукції. Це витрати сировини, матеріалів, заробітна плата виробничого персоналу та інші. До накладних витрат належать витрати, що пов'язані із необхідністю обслуговування виробничого процесу на підприємстві та управління ним. Це витрати на утримання цехової, заводської адміністрації, конторські витрати та інші [31, с. 11-14].

У практиці бухгалтерського обліку існує розподіл витрат на економічні та бухгалтерські. Бухгалтерські витрати представляють собою вартість витрачених ресурсів, вимірювану у фактичних цінах їх придбання. Це витрати, які представлені у вигляді платежів за придбані ресурси (сировина, матеріали, амортизація, праця і т.д.). Проте, для ухвалення рішень про доцільність продовження діяльності свого підприємства власники повинні враховувати економічні витрати. Економічні витрати – це кількість (вартість) інших продуктів, від яких варто відмовитися або якими слід пожертвувати, щоб отримати певну кількість даного продукту. Це «витрати втрачених можливостей», тобто сума коштів, яку можна отримати за найбільш вигідного з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів [30, с. 202].

Поняття «економічних витрат» обумовлено обмеженістю ресурсів, порівняно з кількістю варіантів їх використання. Бухгалтерські витрати відрізняються від економічних ще й тим, що вони не містять у собі вартість тих послуг факторів виробництва, використовуваних у відповідному процесі, які є власністю підприємства [28, с. 33].

Витрати, обумовлені використанням факторів виробництва, які є власністю підприємства, називаються неявними витратами. Явні витрати – це альтернативні

витрати, які виступають у вигляді прямих платежів постачальникам факторів виробництва. Неявні витрати – альтернативні витрати використання ресурсів, що належать власникові підприємства (або підприємству як юридичній особі). Ці витрати не передбачені договорами, що є обов'язковими для явних платежів, і тому вважаються недоотриманими. Наприклад, якщо власник малого підприємства працює поряд з найманими робітниками, не отримуючи при цьому заробітної плати, то він тим самим відмовляється від можливості отримати заробітну плату, працюючи в іншому місці. І цю недоотриману заробітну плату він відносить до неявних витрат [13, с. 556].

Вище розглянуто найбільш характерні ознаки класифікації витрат підприємств. Крім того, наявність інших підходів до класифікації витрат зумовлена тим, що підприємство має безліч техніко-економічних, маркетингових, фінансових особливостей, які впливають на формування собівартості.

При формуванні облікової інформації для прийняття управлінських рішень існує дещо інша класифікація витрат, адже кожен керівник або власник підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Для цього використовують економічно обґрунтовану класифікацію витрат. В цілях управління вона поділяється за принципом «різні витрати для різних цілей» [78, с. 61].

З цією метою виділяють такі три напрями класифікації витрат (рис. 1.1).

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників вирізняють контрольовані та неконтрольовані витрати.

Контрольовані витрати – це такі витрати, сума яких залежить від прийнятих управлінських рішень певним центром відповідальності (певною особою). Неконтрольовані – це витрати, які не залежать від прийняття управлінських рішень певними відповідальними особами. Одні і ті ж витрати в одних випадках можуть бути контрольованими, а в інших – неконтрольованими [73, с. 71].

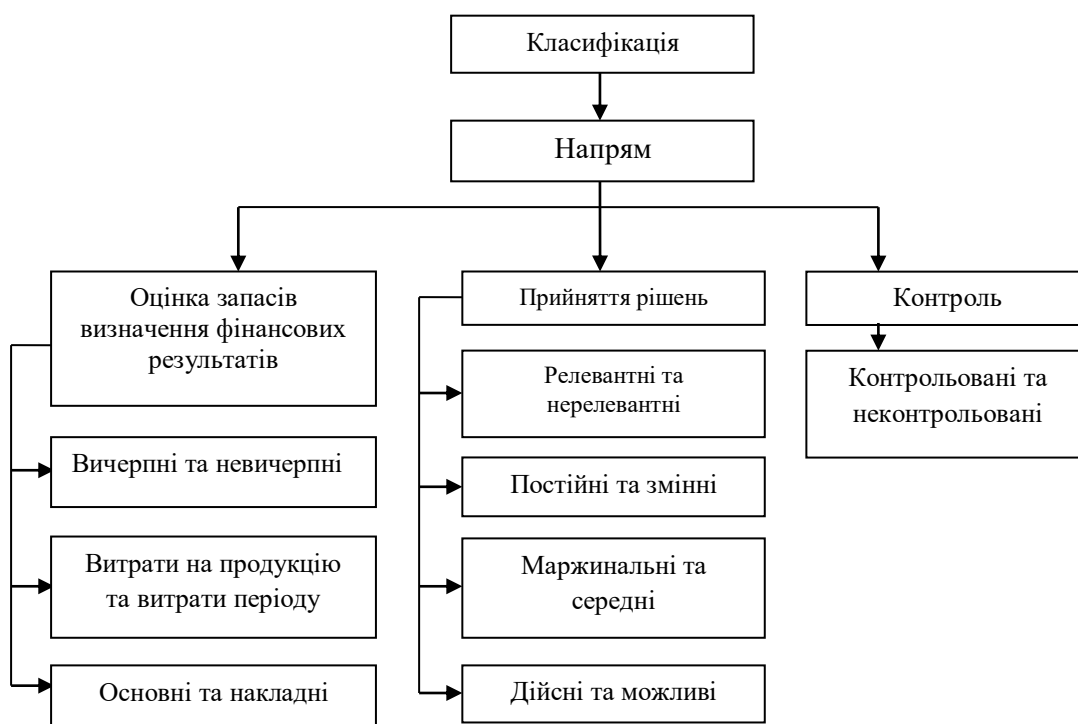


Рис. 1.1. Класифікація витрат для потреб обліку для прийняття управлінських рішень

\* Джерело: складено автором на основі [59, с. 136]

Поділ даного виду витрат залежить від повноважень, що покладаються на дану відповідальну особу. Наприклад, заробітна плата адміністрації на рівні керівника підприємства є контрольованими витратами, а на рівні виконроба, начальника цеху, робітника – неконтрольованими, оскільки останні не можуть вплинути на її розміри. Амортизація основних засобів господарського призначення є контрольованим видом витрат на рівні керівництва підприємства і неконтрольованим видом витрат на рівні виконробів, робітників [9, с. 38].

Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Одні і ті самі витрати можуть бути контрольовані з боку начальника цеху одного підприємства та неконтрольованими для начальника цеху іншого підприємства.

Варто відзначити, що у залежності від періоду отримання доходу від понесених витрат виділяють:

1) вичерпані (спожиті) витрати – це збільшення зобов’язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду;

2) невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов’язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах [14, с. 12].

Витрати, пов’язані з операційною діяльністю підприємств, включають:

витрати на продукцію (прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати, загально виробничі витрати);

витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати);

основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції;

накладні витрати, які пов’язані з процесом виробництва, але вони не можуть бути віднесені до певних об’єктів економічно можливим шляхом [27, с. 16-17].

У залежності від прийняття управлінського рішення витрати поділяють на:

релевантні витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінського рішення;

нерелевантні – це витрати, що не залежать від прийняття управлінського рішення;

постійні – це витрати, розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску обсягу продукції істотно не змінюється;

змінні – це витрати, які при зміні обсягу виробництва змінюються;

маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;

середні – це витрати, що визначаються як сума витрат на виробництво основної і додаткової продукції, поділена на кількість виготовлених виробів;

дійсні – це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів і по мірі їх виникнення вони відображаються в облікових регістрах;

можливі витрати – це та вигода, яка втрачається, якщо вибір одного варіанту дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення [48, с. 54-55].

Варто наголосити, що багатогранність ознак, за якими групують витрати в обліку для потреб управління, підтверджує необхідність ефективної організації їх облікового забезпечення для формування необхідної інформації з метою задоволення потреб користувачів [23, с. 169].

Як було зазначено вище, класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та, відповідно, для ціноутворення. Велике значення класифікація витрат має у процесі управлінні ними і, перш за все, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління.

Нашкерська В.Г. [52, с. 216] вважає, що формування витрат початково здійснюється в системі управлінського обліку. Витрати збираються за окремими об'єктами: видами продукції, робіт, послуг, технологічними процесами та їх частинами тощо. Витрати в системі обліку для потреб управління збираються за калькуляційними статтями по мірі зменшення активів та зростання зобов'язань.

У свою чергу, бухгалтерський облік витрат пов'язаний із необхідністю розкриття інформації про розмір витрат у фінансовій звітності, а податковий – із визначенням оподатковуваного прибутку та суми податку на прибуток [76, с. 24].

Таким чином, за своєю економічною сутністю витрати є загальним відображенням вартості спожитих ресурсів у процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг). Витрати є фундаментальною економічною категорією, що визначає кінцеві результати роботи підприємства (прибуток або збиток), впливає на розмір ціни на продукцію, визначає обсяг податкових платежів та відрахувань. При цьому, чільне місце в управлінні підприємством займає обґрунтована класифікація витрат, яка є дуже важливою для розуміння складових механізму управління ними. Це забезпечує правильне визначення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) та формування кінцевих фінансових результатів для здійснення ефективної фінансово-господарської діяльності підприємств у ринковому середовищі.

У наступному підрозділі дипломної магістерської роботи необхідно здійснити характеристику основних функцій та етапів процесу управління витратами на підприємстві.

## 1.2 Характеристика основних функцій та етапів процесу управління витратами на підприємстві

Управління витратами на підприємстві з точки зору системного підходу передбачає виконання всіх функцій управління, тобто функції повинні реалізовуватися через основні елементи управлінського процесу: прогнозування, планування, організацію, координацію і регулювання, мотивацію, стимулювання та активізацію виконання, нормування, калькулювання, облік, аналіз та контроль витрат.

Виконання функцій управління у повному обсязі за всіма елементами складає цикл взаємодії керуючої (управляючої) підсистеми (суб'єкту управління) та керованої підсистеми (об'єкту управління) [43, с. 60].

Суб'єктами управління витратами виступають керівники, менеджери і спеціалісти підприємства і виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, дільниць тощо). Окремі функції та елементи управління витратами виконуються бухгалтерією підприємства безпосередньо або при їх активній участі. Наприклад, диспетчер впливає на координацію і регулювання виробничого процесу, а, отже, на виробничі витрати, бухгалтер здійснює облік витрат тощо.

Об'єктами управління є витрати на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію (використання) і утилізацію продукції (робіт, послуг) [75, с. 251].

Варто відзначити, що управління витратами не є самоціллю, проте дуже необхідне для досягнення підприємством певного економічного результату, підвищення ефективності роботи.

Функції управління витратами первинні стосовно виробництва, тобто для досягнення певного виробничого, економічного, технічного чи іншого результату перш за все необхідно здійснити затрати. Саме тому мета управління витратами полягає у досягненні окреслених результатів діяльності підприємства найбільш економічним чином [64, с. 140].

Загальну схему взаємодії функцій управління витратами на підприємстві подано на рис. 1.2.

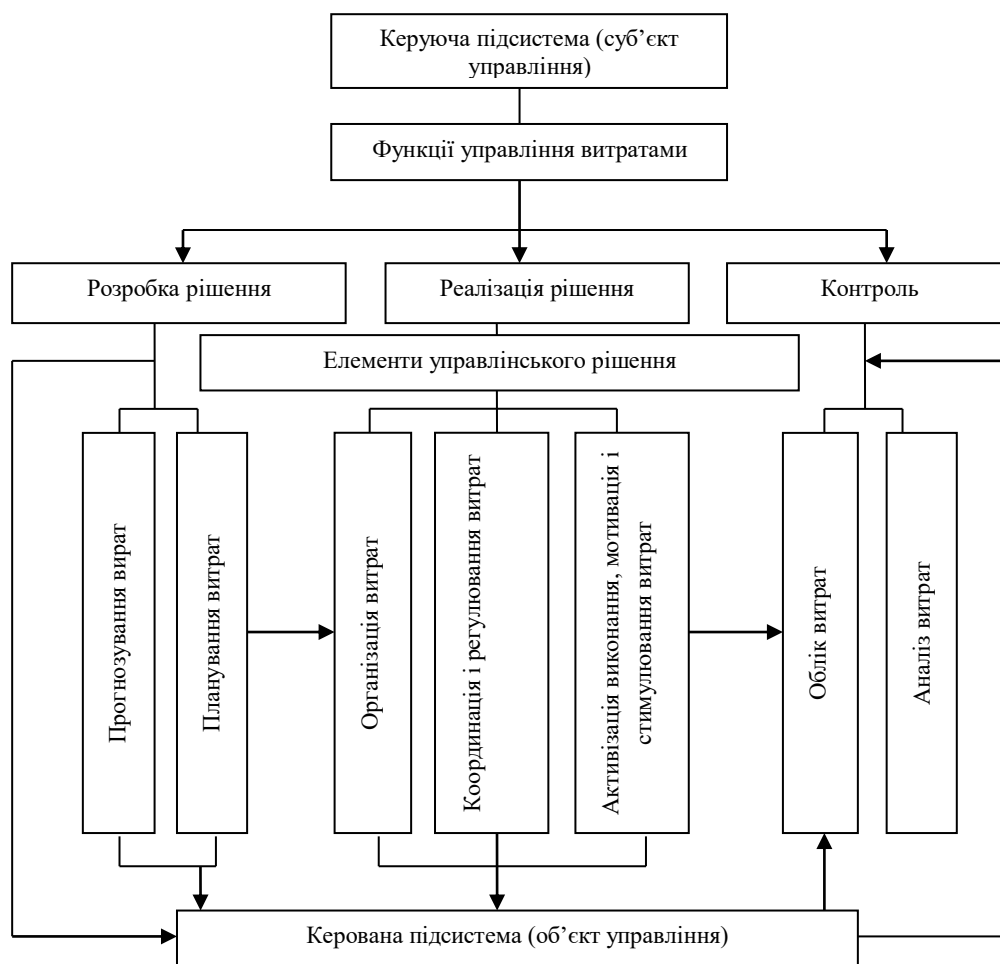


Рис. 1.2. Загальна схема взаємодії функцій управління витратами на підприємстві

\* Джерело: складено автором на основі [20, с. 49]

Зупинимось детальніше на характеристиці функцій управління витратами.

Прогнозування і планування витрат здійснюють на стадії розробки (прийняття) управлінського рішення. Розрізняють перспективне (на стадії довгострокового планування) і поточне (на стадії короткотермінового планування) прогнозування і планування витрат [14, с. 49].

Завданням довгострокового планування є підготовка інформації щодо очікуваних витрат під час освоєння нових ринків збуту, організації розробки і випуску нової продукції (робіт, послуг), збільшення (нарощування) потужності підприємства. Це можуть бути витрати на маркетингові дослідження і науково-



дослідні та дослідно-конструкторські роботи, капітальні вкладення. Поточні плани конкретизують реалізацію довгострокових цілей підприємства.

Якщо точність довгострокового планування витрат невелика і піддається впливу інфляційного процесу, поведінки конкурентів, політики держави в галузі економічного управління підприємствами, а деколи й форс-мажорних обставин, то короткострокове планування витрат, що відображає потреби найближчого майбутнього, більш точніше, оскільки воно обґрунтоване річними, квартальними та місячними розрахунками [28, с. 52].

Планування витрат здійснюється з метою визначення необхідного рівня витрат для забезпечення ефективної роботи підприємства, а також обчислення прибутку, який буде отримано за певного рівня і структури витрат [59, с. 78].

На стадії реалізації управлінського рішення найважливіша роль відводиться таким функціям, як організація, координація і регулювання, активізація виконання, мотивація і стимулювання витрат.

Зауважимо, що організація витрат – один із найбільш важливих елементів ефективного управління ними. Вона встановлює, яким чином на підприємстві здійснюють управління витратами, тобто хто це робить, у які строки, з використанням якої інформації і документів, якими способами. Визначаються місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності за їх дотримання. Розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків керівників і спеціалістів, які беруть участь в управлінні витратами, яка повинна бути сумісною з організаційно-виробничою структурою підприємства [54, с. 48].

Координація і регулювання витрат передбачають порівняння фактичних витрат із запланованими, виявлення відхилень і прийняття оперативних заходів щодо їх ліквідації. Якщо з'ясовується, що змінились умови виконання плану, то витрати, які заплановані на його реалізацію, коригуються. Своєчасна координація і регулювання витрат дають змогу підприємству уникнути серйозного зриву у виконанні запланованого економічного результату діяльності [43, с. 61].

Активізація виконання, мотивація і стимулювання витрат – це пошук таких способів взаємодії учасників виробництва, які б спонукали дотримуватися

встановлених планом витрат і знаходити можливості їх зниження. Подібні дії можуть мотивуватися як матеріальними, так і моральними чинниками. Не можна стимулювати дотримання і економії витрат підмінити покараннями за перевитрати. У цьому разі співробітники основні зусилля будуть прикладати для того, щоб оскаржити рівень планових витрат, або завищити його. Тоді досягнення основної мети підприємства (отримання максимально можливого прибутку за рахунок зниження витрат) стане завданням, яке важко виконати [31, с. 42].

Для контрольної стадії характерними функціями є облік та аналіз витрат. Функція обліку витрат полягає у спостереженні, ідентифікації, вимірюванні та реєстрації фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства. На підприємствах облік витрат організується за економічними елементами витрат, за статтями калькуляції, за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності [21, с. 87].

Облік, як елемент управління витратами, необхідний для підготовки інформації з метою прийняття правильних господарських рішень. Наприклад, при оцінці вартості матеріальних виробничих запасів здійснені витрати встановлюють шляхом виробничого обліку, а інформацію щодо фактичних результатів діяльності підприємства і всіх його витрат на виробництво подає бухгалтерський облік. Виробничий облік входить у систему управлінського обліку, який дає змогу контролювати витрати і приймати рішення щодо їх доцільності. Основною метою організації обліку витрат є створення інформаційної бази для здійснення аналізу витрат та прийняття відповідних управлінських рішень [93, с. 64].

Аналіз витрат, що є складовим елементом функції контролю витрат, допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів та вплив різних чинників на їх обсяг, виявити резерви зниження витрат на виробництво та причини перевитрат, зібрати інформацію для підготовки планів і прийняття ефективних управлінських рішень у сфері витрат. Результати аналізу рівня витрат є базою для планування витрат.

Науковці розрізняють проміжний і підсумковий аналіз витрат. Проміжний аналіз спрямований на поточне регулювання процесу виконання плану витрат. Досягнуті результати порівнюються з планом, фіксуються відхилення, на які слід звернути увагу, робляться певні висновки із прийняттям за ними відповідних заходів. Підсумковий аналіз пов'язаний з оцінюванням реалізації планових завдань у цілому. За його результатами розробляються глобальні заходи щодо удосконалення системи управління витратами в цілому [88, с. 30-31].

Функція контролю (моніторингу) в системі управління витратами забезпечує зворотний зв'язок, порівняння запланованих і фактичних витрат. Ефективність контролю зумовлюється коригуючими управлінськими діями, що спрямовані на приведення фактичних витрат у відповідність до запланованих або на уточнення планів, якщо вони не можуть бути виконані внаслідок об'єктивної зміни виробничих умов [58, с. 67-68].

Можна стверджувати, що усі вище перераховані функції взаємопов'язані між собою. Тому для успішного функціонування будь-якого підприємства необхідно повсякчасно виконувати усі ці основні функції.

Зауважимо, що кожна окрема господарююча структура на підприємстві виконує ті чи інші функції управління витратами. Так, функцію організації та мотивації витрат виконує директор з фінансів. Він реалізує її за допомогою управлінського обліку. Тут предметом управління виступають витрати на управління. Функцію обліку та калькулювання витрат виконує бухгалтерія. Це реалізується за допомогою бухгалтерського обліку. Функцію поточного планування витрат виконують центри витрат за допомогою нормування. Аналізом та контролем витрат займається центр контролінгу. Він реалізує ці функції за допомогою виконання порівняльного аналізу. Координацією як функцією управління витратами займаються виробничі відділи. Вони реалізують цю функцію, що на них покладена, за допомогою такого методу, як системний підхід. Плануванням як однією з основних функцій управління витратами на підприємстві займається планово-економічний відділ. Він для реалізації цієї функції використовує такий метод, як складання цільових програм. При цьому,

об'єктом управління виступає процес виробництва та безпосередньо підприємство в цілому. І перед усіма структурами підрозділами підприємства стоїть одне завдання – мінімізація загального розміру витрат [80, с. 117].

Процес управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом, тобто розробку (прийняття) і реалізацію рішень, а також контроль за ходом їх виконання.

Загальний процес управління витратами на підприємстві складається із трьох етапів (рис. 1.3).

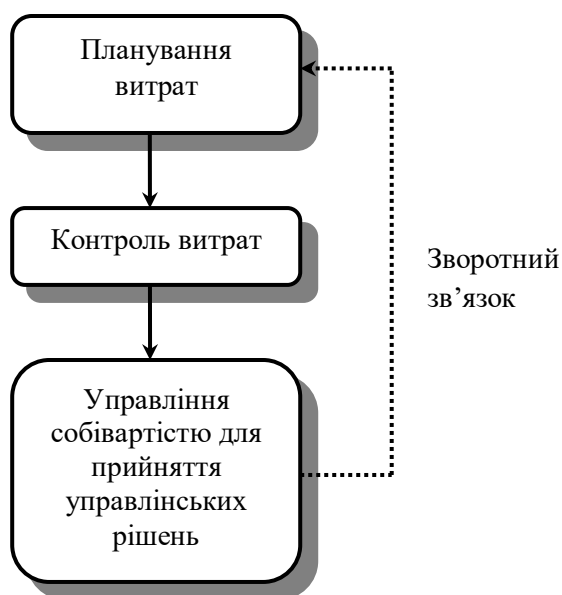


Рис. 1.3. Схема загального процесу управління витратами та його етапи на підприємстві

\* Джерело: складено автором на основі [72, с. 55-56]

Охарактеризуємо послідовно кожен із основних етапів загального процесу управління витратами на підприємстві.

1. Планування витрат. Цей етап передбачає встановлення мети підприємства та його структурних підрозділів у формі визначення виробничих завдань і вибору шляхів їх досягнення. Плани конкретизуються у кошторисах, що включають вартісну оцінку використаних матеріальних і трудових ресурсів. Наприклад, кошторис витрат складається як план очікуваних витрат. Кошторис перспективних доходів встановлює плановані надходження і витрати майбутнього

періоду. Виробничий план і кошторис витрат на виробництво продукції показує плановані рівні запасів, кількість одиниць продукції, яку підприємство планує виготовити, і собівартість різних видів ресурсів, що будуть використані на виконання виробничих планів підприємства [65, с. 146].

2. Контроль витрат. Цим процесом встановлюються вихідні стандарти (норми та нормативи витрат і запасів), на основі яких можна визначити показники ефективності господарської діяльності підприємства; виявити відхилення фактичних показників від планованих і визначити негативні тенденції змін показників у динаміці. Контроль витрат допомагає встановити чинники відхилень від плану і внести відповідні коригування.

3. Управління собівартістю для прийняття управлінських рішень. На цьому етапі здійснюється оцінка даних про понесені підприємством витрати і проводиться аналіз цієї інформації для прийняття управлінських рішень [28, с. 83].

Успіх роботи підприємства залежить від двох умов: обсягу та якості виконання функцій і завдань, що вирішуються підприємством (обсягом виробництва, реалізації продукції, наданням послуг тощо); і раціонального використання ресурсів. Отже, управління витратами означає удосконалення процесу управління всіма аспектами діяльності підприємства.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження [79, с. 41].

Ефективним вважається таке управління підприємством, яке забезпечує:

- 1) належний облік і звітність;
- 2) логічну класифікацію витрат підприємства та можливість їх повного і глибокого аналізу;
- 3) віднесення витрат на відповідні підрозділи, служби, функції, окремих осіб, тобто встановлення міри відповідальності за їх використання;
- 4) прогнозування і планування витрат, складання кошторису витрат на майбутній період з урахуванням інших показників і особливостей діяльності підприємства [44, с. 92].

Процес управління витратами підприємства безпосередньо пов'язаний із відповідним механізмом управління. Механізми управління витратами передбачають застосування певних методів та інструментів, за допомогою яких вивчають витрати, досліджують їхню поведінку, щоб управляти ними. Вибір методів полягає у застосуванні різноманітних способів і прийомів, за допомогою яких можна вивчити та отримати точну інформацію про витрати і на її підставі прийняти правильні управлінські рішення. Прийняття управлінських рішень впливає на величину фінансового результату підприємства, і тому завершальним етапом є оцінка прийнятого рішення на відповідність поставленим завданням. Якщо результат оцінки свідчить, що реалізація певних рішень і заходів має недоцільний і не вигідний характер, виникає необхідність вибору іншого методу аналізу, який забезпечить вигоду та окупність витрат підприємства [98, с. 359].

Варто наголосити, що наука управління витратами вивчає свій предмет за допомогою певних методів, до яких слід віднести:

1. Загальнометодологічні методи дослідження (спостереження, порівняння, аналіз, синтез). Метод спостереження передбачає систематичний збір інформації, необхідної для всебічної характеристики витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Порівняння передбачає виявлення тенденцій і закономірностей у розвитку об'єкту, за яким здійснюється спостереження. Аналіз передбачає виділення окремих складових частин об'єкту, детальне їх вивчення, а на основі отриманої інформації слід зробити синтез – узагальнення отриманих даних і прийняти відповідні рішення [55, с. 208].

2. Специфічні методи управління витратами (групування і перегрупування витрат виробництва у відповідності з поставленою метою дослідження, різноманітні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, зокрема нормативний метод управління витратами, математико-статистичні методи дослідження собівартості і рентабельності продукції). Отримані математичні залежності між окремими елементами собівартості і обсягом продукції використовуються для прийняття управлінських рішень.

Метод аналізу витрат передбачає використання отриманої інформації про формування собівартості і визначення чинників, що впливають на відхилення від прогнозних даних.

Аналітичний метод ефективний у тих випадках, коли проводиться за короткі проміжки часу (щоденно, за тиждень, декадно). Дані оперативного аналізу витрат слугують основою для прийняття управлінських рішень, спрямованих на регулювання виробничого процесу [68, с. 223-224].

Процес управління витратами надзвичайно тісно пов'язаний із калькулюванням, тобто економічними та інженерно-економічними розрахунками собівартості окремих видів продукції, деталей, вузлів, конструктивних елементів тощо. Калькуляція необхідна для обґрунтування цін на продукцію, визначення прибутку, рівня рентабельності, порівняння собівартості продукції (робіт), яка виробляється на різних підприємствах або які виконуються різними організаціями [81, с. 147].

Слід зауважити, що на кожному підприємстві формується свій механізм управління витратами. Що стосується механізму управління витратами, то головним завданням управління формуванням витрат виробництва є визначення їхньої обґрунтованої величини в усіх структурних підрозділах підприємства з метою контролю, а також підвищення ефективності діяльності підприємства (зростання прибутку та рівня рентабельності). Він характеризується такими особливостями: формування витрат здійснюється на усіх етапах виробництва; формування витрат супроводжує усі стадії життєвого циклу підприємства, починаючи зі створення підприємства та закінчуючи його ліквідацією. Процес формування витрат виробництва має регулярний характер і є безперервним [66, с. 73].

Така закономірність характерна для постійних витрат; механізм формування витрат виробництва має детермінований і регульований характер, детермінованість характеризується кількісною визначеністю витрат у часі, за обсягом і структурою.

Процес формування витрат виробництва має системний характер, витрати нижчого рівня включаються у витрати вищого рівня і т. д., аж до формування витрат виробництва, які є найвищим рівнем. Ефективне формування витрат виробництва є важливою умовою забезпечення фінансової стійкості підприємства [84, с. 137].

Ефективність функціонування підприємства залежить від економічно грамотного використання усіх видів ресурсів, що зумовлює необхідність переходу до єдиної системи управління витратами. Питання зниження витрат виробництва на підприємствах є важливим, оскільки витрати є внутрішнім чинником функціонування підприємства, а від величини виробництва залежить рівень ефективності функціонування будь-якої структури [40, с. 65]. Динаміка витрат характеризує споживання усіх видів ресурсів, які використовує підприємство для досягнення своїх цілей. У процесі управління витратами здійснюється вибір між альтернативними варіантами управлінських рішень щодо номенклатури товарів та послуг, виробництва та реалізації продукції [22, с. 337].

Однак слід мати на увазі, що зниження рівня витрат є важливим завданням, але не основною метою управління витратами підприємства. Процес зменшення розміру витрат може супроводжуватися зниженням якості виготовленої продукції та сервісного обслуговування покупців, відмовою від виробництва та реалізації тих видів продукції, що не користується попитом, але це призводить до необхідності здійснення значних витрат [11, с. 35].

Управління витратами, як складова загальної системи управління підприємством, органічно пов'язане з управлінням іншими сферами діяльності підприємства, зокрема з управлінням прибутком, процесами формування і використання капіталу, активів, управлінням інвестиційною та інноваційною діяльністю підприємства, його ризиками, використанням виробничих потужностей тощо.

Дослідивши процес управління витратами, ми вважаємо, що найбільш повним визначенням цього терміну є наступне: управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за



постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. При цьому, витрати підприємства ідентифікуються за їх видами, місцями виникнення та носіями. Ці параметри відображають напрями процесу витрачання наявних у підприємства ресурсів.

Таким чином, управління витратами є складним і багатограним економічним процесом, оскільки він потребує врахування різноспрямованих інтересів (держави, галузі, підприємства, контрагентів, споживачів) в умовах забезпечення оптимального розміру витрат. Він є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства. В межах процесу управління витратами підприємства послідовно реалізуються основні функції управління, визначаються розміри собівартості продукції та прибутку, приймаються управлінські рішення.

Не менш важливе значення відводиться формуванню ефективної системи управління витратами на підприємстві, що передбачає розробку чіткої системи управління процесом зниження собівартості, пошук шляхів удосконалення окремих функцій управління для досягнення найкращих результатів діяльності підприємства. Саме тому у наступному підрозділі дипломної магістерської роботи доцільно розглянути існуючі підходи до формування системи управління витратами на підприємстві.

### 1.3 Підходи до формування системи управління витратами на підприємстві

Керівництво кожного підприємства у своїй діяльності орієнтується на досягнення високого або постійно зростаючого прибутку. Одержання бажаного результату залежить від трьох складових: витрат на виробництво і реалізацію продукції, планової ціни одиниці продукції і обсягу реалізації продукції. Таким чином, необхідно здійснювати постійний аналіз цих складових та визначати залежність між витратами, обсягом реалізації, ціною і прибутком підприємства, а також здійснювати пошук можливостей максимізації прибутку шляхом вибору

найвигіднішого поєднання змінних та постійних витрат. Ці питання належать до питань відання системи управління витратами підприємства.

Складовою загальної системи управління підприємством є система управління витратами, що передбачає здійснення цілеспрямованого впливу на розмір витрат для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства [14, с. 47].

Враховуючи те, що витрати є основною складовою показника ефективності діяльності підприємства – прибутку, тому формування системи управління витратами на підприємстві слід розглядати як комплексну систему управління чинниками, що прямо або опосередковано впливають на розмір прибутку [19, с. 211].

Розглянемо етимологічний зміст економічної категорії «система управління витратами підприємства».

Система управління витратами підприємства – це сукупність взаємопов'язаних елементів (структури, завдань, технології, людей, цілей) та системного підходу до об'єктів управління як системи в цілому [37, с. 126].

Система управління витратами підприємства – це система економічних засобів і методів спрямованого впливу на інтереси галузі, підприємства, працівника з метою оптимального їх узгодження з інтересами споживачів і усього суспільства в цілому щодо дотримання відповідних суспільно-необхідних пропорцій у формуванні витрат [73, с. 74].

Основним завданням формування ефективної системи управління витратами на підприємстві є пошук шляхів найефективнішого використання наявних обмежених ресурсів за допомогою планування, калькулювання, обліку і контролю витрат внутрішньовиробничої діяльності.

Основне завдання створення на підприємстві системи управління витратами полягає в тому, щоб поєднати інтереси всіх зацікавлених сторін та створити саморегулюючий механізм їх формування і зміни.

Головною метою управління витратами підприємства є підвищення конкурентоспроможності та ефективності його господарської діяльності.

Необхідно зазначити, що стратегічна мета і завдання діяльності підприємства можуть змінюватися залежно від зміни навколишнього підприємницького середовища та етапів розвитку підприємства. Однак очевидно, що мета і завдання управління витратами повинні підпорядковуватися загальній стратегічній меті функціонування підприємницької структури, хоча б на певних етапах економічного розвитку. Зокрема, за одних умов для сприяння досягненню основної мети діяльності підприємства, управління витратами має забезпечувати максимізацію прибутку підприємства за дотримання бажаного рівня підприємницького ризику, за інших – мінімізацію ризику для підтримки бажаного рівня прибутку. Низький рівень витрат дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, вільно проводити свою цінову політику та за інших рівних умов досягати більш високих розмірів прибутку [77, с. 168].

Управління витратами є важливою складовою управлінського обліку, тому необхідне створення єдиної системи з певними установками та інструментами. Більшість існуючих систем управління витратами на підприємствах мають певні вади, а саме:

- не визначена структура управління витратами на виріб, під час визначення якості продукції майже не враховуються економічні параметри;

- управління зазвичай реалізується через планові показники, сформовані за базовими витратами;

- майже не прослідковується чіткого взаємозв'язку між розміром собівартості окремих виробів та загальним прибутком окремих функціональних підрозділів підприємства;

- здійснюється управління комплексом витрат за господарськими одиницями, а не за виробами [81, с. 56-57].

Створення ефективних систем управління витратами на українських підприємствах на сьогодні перебуває на тому рівні, коли менеджери вже усвідомили їх цінність, але ще не мають достатніх знань у цій сфері. Тому досить важко організувати чітко налагоджену систему управління витратами, яка б забезпечувала ефективну роботу підприємства шляхом формування інформації

про виникнення витрат і доходів як основи для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Український науковець Цал-Цалко Ю.С. [87, с. 77] досить слушно узагальнив недоліки існуючих систем управління витратами на сучасних підприємствах:

1. Відсутній порядок регулювання та урахування сумарних витрат та їх структури на стадіях життєвого циклу продукції.

2. Здійснюється лише автономне управління комплексом витрат за господарськими одиницями (ланками), але не за виробами.

3. На кожній наступній стадії (етапі) не приймаються до уваги економічні розрахунки витрат, що виконані на попередніх стадіях.

4. При атестації економічного рівня та якості продукції майже не враховуються економічні параметри.

5. Відсутня стратегія зниження витрат учасниками процесу розвитку; не встановлені контрольні точки оцінки доцільності подальшого здійснення витрат.

6. Не визначена структура управління витратами на виріб.

У процесі формування цілісної системи управління витратами на підприємстві необхідно визначити їх характерні особливості [91, с. 53-54].

1) динамізм витрат, тому що їх загальний розмір постійно змінюється. Отже, загальний розмір витрат підприємства у динаміці змінюватиметься залежно від потреб виробничого процесу;

2) різноманіття витрат потребує застосування широкого спектру методів і прийомів у процесі управління ними, що ускладнюється відсутністю абсолютно точних методів аналізу та обліку витрат;

3) мета системи управління витратами має бути спрямованою на оптимізацію загального розміру витрат підприємства при збереженні існуючого рівня якості продукції;

4) в умовах обмеженості ресурсів скоротити загальний розмір витрат підприємства можна лише шляхом зменшення витрат праці та основного капіталу, що призводить до зниження рівня ділової активності та прибутковості діяльності підприємства.

Враховуючи особливості витрат, формуючи систему управління ними на рівні підприємства, можна виокремити низку вимог до ефективної системи управління, а саме:

- недопущення зайвих витрат;
- комплексний характер управлінських рішень;
- удосконалення інформаційного забезпечення обліку та аналізу витрат;
- системний підхід до управління витратами;
- орієнтованість на стратегічні цілі розвитку підприємства;
- органічне поєднання витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- єдність методів на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на різних стадіях життєвого циклу продукції (від її створення до утилізації);
- підвищення зацікавленості структурних підрозділів підприємства та окремих працівників у зниженні витрат;
- впровадження ефективних методів зниження витрат [59, с. 116].

Для детального дослідження та аналізу впливу різних чинників на витрати необхідне створення уніфікованої системи управління витратами, що забезпечить успішне функціонування підприємства на ринку, виробництво конкурентоспроможної продукції та наявність прибутку. На наш погляд, наявність недосконалих систем управління витратами пояснюється тим, що увага вищого керівництва надмірно зосереджена на витратах, їхній структурі, питомій вазі, проте їх прямо не пов'язують ані з доходами, ані з прибутком підприємства.

Управління витратами потрібно розглядати як комплексну систему, що забезпечує розробку управлінських рішень, оскільки всі управлінські рішення щодо ефективного використання ресурсів взаємопов'язані та впливають на кінцеві результати підприємства. Знижувати витрати постійно неможливо, оскільки від цього залежить якість продукції та ефективність виробництва. Необхідний рівень витрат потрібно розраховувати на стадії планування [27, с. 94].

Концептуальну схему основних елементів системи управління витратами підприємства та їх взаємозв'язок зображено на рис. 1.4.

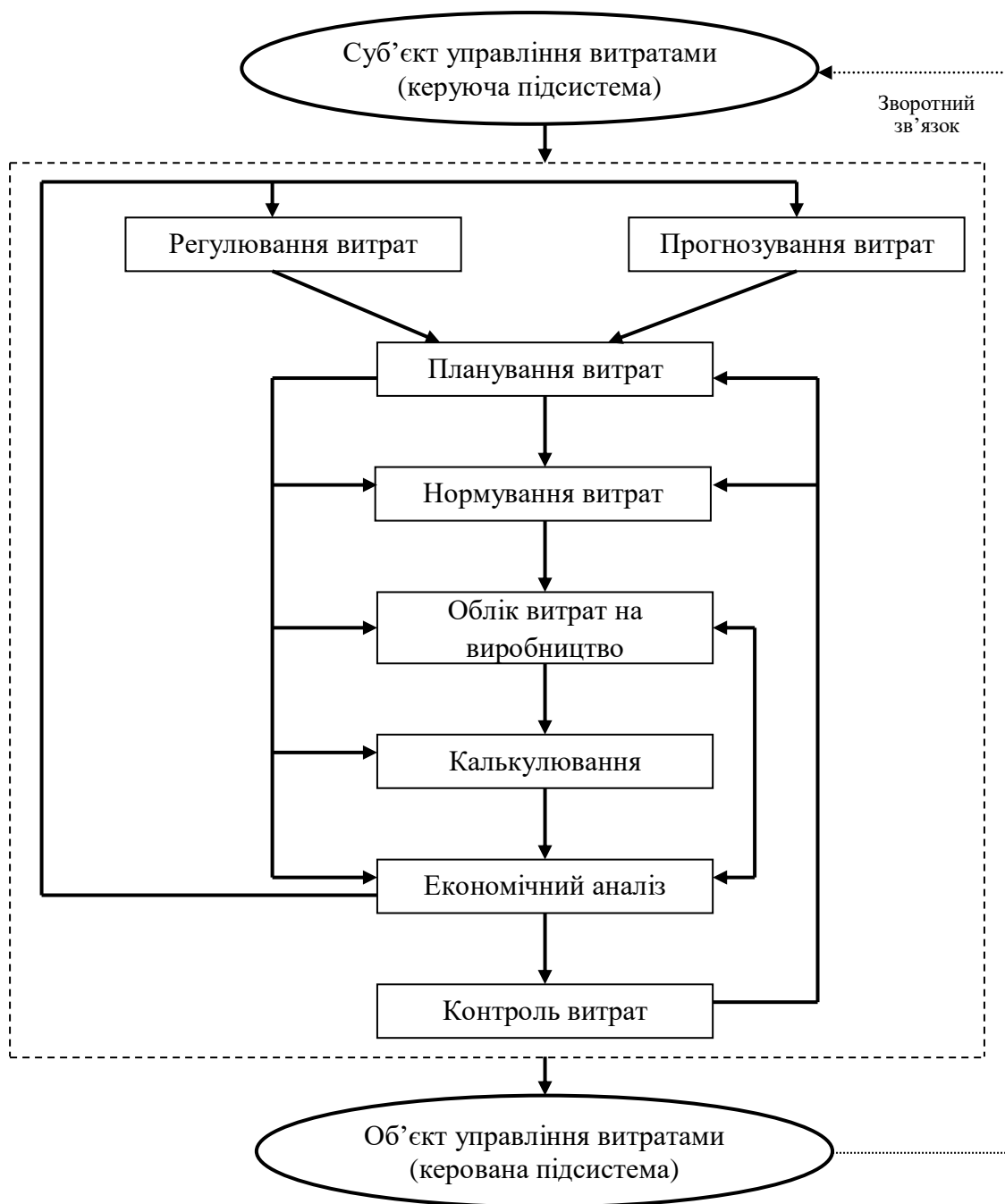


Рис. 1.4. Концептуальна схема елементів системи управління витратами підприємства та їх взаємозв'язок

\* Джерело: складено автором на основі [58, с. 103]

Як ми бачимо із рис. 1.4, основними складовими системи управління витратами на підприємстві є суб'єкт управління витратами (керуюча підсистема) та об'єкт управління витратами (керована підсистема). Суб'єкт управління витратами шляхом реалізації основних функцій процесу управління витратами

(регулювання, прогнозування, планування, нормування витрат, обліку витрат на виробництво, калькулювання, економічного аналізу та контролю витрат) впливає на об'єкт управління витратами. При цьому, важливо забезпечити зворотний зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління витратами, що дозволить спрямувати управлінський цикл на виконання основних завдань підприємства у сфері управління витратами. Узгоджене функціонування основних складових системи управління витратами сприятиме реалізації її основних цілей та завдань, забезпечуватиме умови для подальшого розвитку підприємства.

Отже, управління витратами на підприємстві здійснюється суб'єктами управління, якими є керівники, фахівці підприємства та його структурних підрозділів (служб, відділів, цехів, дільниць). Структура керуючої підсистеми залежить від розміру підприємства, виду його діяльності та специфіки роботи. Об'єктом управління у цій системі виступають процеси, операції, явища, що виникають під час господарської діяльності підприємства, які розглядаються з погляду витрачання ресурсів, тобто здійснення витрат, а предметом управління є самі витрати [48, с. 121].

Разом з тим, при формуванні системи управління витратами на підприємстві потрібно враховувати три аспекти: розробку рішень (організаційний), реалізацію рішень (мотиваційний), контроль за виконанням рішень (економічно-функціональний).

1. Організаційний аспект управління витратами на підприємстві полягає у визначенні місць їх формування і центрів відповідальності за дотримання встановлених норм витрат, а також у розробці ієрархічної системи лінійних і функціональних зв'язків відповідних працівників підприємства [76, с. 21-22].

Організаційний аспект системи управління витратами підприємства характеризується функціями організаційного циклу, такими як прогнозування та планування. Для забезпечення ефективного менеджменту необхідно організувати управління витратами в різних аспектах – за технологіями (звичайні, інтенсивні тощо), центрами відповідальності, видами продукції, за відповідальними особами. Це дає змогу всебічно аналізувати рівень витрат та встановлювати їх

відповідність визначеним нормам. Система управління витратами повинна забезпечити менеджерів підприємства такою інформацією, яка дозволить:

- 1) приймати управлінські рішення з урахуванням їхніх економічних наслідків;
- 2) контролювати витрати у зіставленні з нормами;
- 3) формувати економічну стратегію підприємства;
- 4) оцінювати формування собівартості та прибутку підприємства протягом виробничого періоду;
- 5) оцінювати витрати в розрізі структурних підрозділів підприємства;
- 6) приймати рішення стосовно доцільності здійснення окремих виробництв, ефективності використання ресурсів підприємства [23, с. 172].

2. Мотиваційний аспект системи управління витратами на підприємстві полягає у спонуканні працівників до дотримання встановленого плановими завданнями рівня витрат за безперервного пошуку шляхів їх зниження та складається із функціональних блоків: регулювання, організації витрат і мотивації співробітників до зниження витрат.

Мотиваційний аспект управління витратами підприємства має передбачає встановлення системи мотивації праці (основної і додаткової заробітної плати, доплат, премій, компенсаційного пакету), вибір форм стимулювання працівників щодо зниження витрат (морального та матеріального), встановлення компенсації за понесені витрати [36, с. 232].

3. Економіко-функціональний аспект системи управління витратами на підприємстві полягає у моделі формування витрат в межах функцій економічного механізму підприємства (матеріально-технічне постачання, виробництво, збут, дослідження, розробки) [61, с. 166].

Економіко-функціональний аспект управління витратами підприємства ґрунтується на комплексі робіт з управління витратами, що безпосередньо забезпечують цілеспрямоване формування витрат. Основними елементами функціонального аспекту управління витратами є: планування, регулювання, облік та аналіз витрат.



На рівні підприємства систему управління витратами потрібно впроваджувати на комплексній основі, забезпечуючи взаємозалежне вирішення поставлених завдань. У наш час система управління витратами має забезпечувати формування стійкої і довгострокової конкурентної переваги підприємства на ринку за основними показниками витрат.

Слід також зазначити, що науковці виділяють низку концептуальних підходів щодо формування ефективної системи управління витратами на підприємствах. До ключових із них належать [97, с. 224]:

1. Концепція ланцюжка цінностей, що була сформульована М. Портером. Вона базується на необхідності виходу за межі підприємництва з метою ефективного управління витратами і переносить акцент в аналізі витрат на процеси, що відбуваються за межами підприємства. Тобто, концепція ланцюжка цінностей ґрунтується на розширеному підході до формування та управління витратами та пропонує враховувати усі механізми, що призводять до виникнення витрат, за усім ланцюжком цінностей в межах загального набору видів діяльності підприємства.

2. Концепція трансакційних витрат. Ця концепція з'явилася у 90-х роках ХХ століття у розвинутих країнах світу. Основою цієї концепції є теза про те, що на кожному підприємстві існує два види витрат: виробничі та трансакційні. У свою чергу, трансакційні витрати включають у себе:

витрати пошуку інформації;

витрати ведення переговорів;

витрати специфікації і захисту прав власності [88, с. 95].

3. Концепція АВС. Вона формалізує облік і аналіз витрат за видами діяльності підприємства у частині розподілу накладних витрат на конкретні товари, роботи, послуги. В основі концепції закладено не стільки рутинне бухгалтерське формування витрат, скільки економічний розрахунок реальної собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) [35, с. 49].

4. Концепція стратегічного позиціонування. Її основна ідея полягає у тому, що до сфери управлінського обліку та аналізу витрат буде додаватися докладна

інформація про витрати. І це буде відбуватися ще до початку розробки стратегії розвитку підприємства, галузі, національної економіки в цілому [96, с. 255].

5. Концепція системного підходу. Систему управління витратами на підприємстві слід розглядати у функціональному та організаційному контекстах. Вона включає такі організаційні підсистеми: пошук і виявлення чинників економії ресурсів; нормування витрат ресурсів; планування витрат за їхніми видами; облік та аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат. Такими підсистемами повинні керувати відповідні структурні одиниці підприємства залежно від його розміру (відділи, бюро, окремі виконавці) [70, с. 514].

Система управління витратами підприємства має ґрунтуватися на найдосконаліших формах і методах контролю та управління витратами. Метою контролю є виявлення стану, а метою управління – забезпечення роботи, яка відповідає первісним планам. На сьогоднішній день досвід підприємств в організації системи управління витратами зводиться переважно до перевірок виробничих показників, фінансових результатів, стану майна. Але за умов економічної зацікавленості у кінцевих результатах необхідне формування такої системи управління витратами, функції якої зумовлені ефективністю використання всіх видів ресурсів [54, с. 57].

Функції системи управління витратами на підприємстві визначаються завданнями, що на неї покладаються [62, с. 172-173]:

- 1) організація інформаційного забезпечення у відповідності зі змістом, складом і структурою витрат та цільовими орієнтирами;
- 2) оцінка можливостей формування витрат у поточному і планованому періоді діяльності відповідно до умов функціонування підприємства;
- 3) повний аналіз витрат у динаміці і за поточний період;
- 4) прогнозування розміру і рівня витрат, застосовуючи можливі методи при різних обсягах виробництва і цільової суми прибутку підприємства;
- 5) планування діапазону допустимих меж рівня витрат, тобто їх максимального і мінімального значення;
- 6) нормування витрат у розрізі статей витрат;

7) забезпечення своєчасного доведення планованого рівня витрат до структурних підрозділів, центрів відповідальності, окремих осіб;

8) контроль та оперативне управління витратами з урахуванням змін умов функціонування підприємства та зміни кон'юнктури споживчого ринку;

9) удосконалення обліку витрат та пошук резервів подальшого їх зниження.

Отже, система управління витратами буде ефективною лише в тому випадку, якщо будуть враховані особливості кожного підприємства, охоплені всі процеси, що здійснюються підприємством, та буде побудована у відповідності до принципів управління [42, с. 232]. Ефективна система управління витратами на підприємстві дозволить організувати облік витрат за кожним підрозділом, аналізувати вплив витрат на результати господарської його діяльності, приймати обґрунтовані управлінські рішення у сфері витрат.

Дослідивши особливості формування системи управління витратами на підприємстві та проаналізувавши існуючі підходи, можна сформулювали загальне трактування наукової категорії «система управління витратами» як система цілеспрямованого впливу на склад, структуру і поведінку витрат та їх чинники на всіх етапах формування і розподілу витрат, що ґрунтується на використанні об'єктивних економічних законів і функцій менеджменту, задля підвищення ефективності діяльності підприємства на основі оптимізації рівня витрат, забезпечення його конкурентоспроможності на ринку та досягнення стратегічної мети і поточних завдань розвитку.

Таким чином, з метою здійснення ефективного контролю загального розміру витрат на підприємствах повинна формуватися цілісна система управління витратами шляхом оптимального поєднання різноманітних підходів. Разом з тим, урахування особливостей її створення на рівні вищого керівництва сприятиме зростанню економічної ефективності діяльності підприємства, підвищенню рівня його конкурентних переваг у довгостроковій перспективі.

У наступному розділі дипломної магістерської роботи необхідно провести ґрунтовне дослідження сучасного стану та оцінку ефективності системи управління витратами на прикладі ТОВ «ТПК-Електронікс».

## РОЗДІЛ 2

### ДОСЛІДЖЕННЯ СУЧАСНОГО СТАНУ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У ТОВ «ТПК-ЕЛЕКТРОНІКС»

#### 2.1 Управлінська діагностика та характеристика ТОВ «ТПК-Електронікс» як соціально-економічної системи

Об'єктом нашого дослідження є товариство з обмеженою відповідальністю «ТПК-Електронікс» (далі – ТОВ «ТПК-Електронікс»), що було засновано 16 березня 1999 року.

Юридична адреса підприємства: 61125, Харківська область, м. Харків, Основ'янський район, Гімназійна набережна, буд. 18.

Товариство створене з метою здійснення господарської діяльності в умовах ринкових відносин та отримання прибутку на основі задоволення потреб громадян, підприємств, установ, та організацій у продукції, товарах, послугах, що виробляються та надаються в межах діяльності, обумовленої Статутом.

Місією ТОВ «ТПК-Електронікс» є задоволення потреб громадян, установ та організацій шляхом реалізації продукції, товарів та надання послуг в межах діяльності, що передбачені Статутом.

Головними цілями створення та діяльності товариства є одержання прибутку для поліпшення економічного стану засновників (учасників) підприємства, залучення фізичних та юридичних осіб до спільної діяльності щодо насичення споживчого ринку високоякісною продукцією (послугами), та підвищення конкурентоспроможності підприємства на внутрішньому і зовнішньому ринку.

Відповідно до КВЕД, основним видом діяльності підприємства є:

47.43 «Роздрібна торгівля в спеціалізованих магазинах електронною апаратурою побутового призначення для приймання, запису, відтворення звуку й зображення».

До інших видів діяльності належать:

46.19 Діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту.

46.90 Неспеціалізована оптова торгівля.

47.41 Роздрібна торгівля комп'ютерами, периферійним устаткуванням і програмним забезпеченням у спеціалізованих магазинах.

ТОВ «ТПК-Електронікс» здійснює свою діяльність в галузі роздрібної торгівлі побутовими електротоварами, радіо- та телеапаратурою у м. Харкові та Харківської області через власне офісне приміщення та фірмові магазини.

За організаційно-правовою формою підприємство належить до товариств з обмеженою відповідальністю, а за формою власності – до приватної.

Товариство має самостійний баланс, рахунки в банках, печатку та кутовий штамп зі своїм найменуванням, емблему, фірмовий знак для товарів і послуг.

Майно товариства формується із джерел, не заборонених чинним законодавством України.

Загальний розмір статутного капіталу ТОВ «ТПК-Електронікс» становить 46250 (грн.), що було вкладено його засновниками. До основних засновників підприємства належать дві фізичні особи (із відповідними частками 70% і 15% у статутному капіталі) та ТОВ «Біобест» (із часткою 15% у статутному капіталі).

Розглянувши підприємство як соціально-економічну систему, далі необхідно перейти до розгляду організаційної структури управління ТОВ «ТПК-Електронікс» та характеристики безпосередньої роботи фінансової підсистеми як одного із основних центрів відповідальності за понесені підприємством витрати.

Діючу організаційну структуру управління ТОВ «ТПК-Електронікс» зображено на рис. 2.2.

Зображену на рис. 2.2 організаційну структуру управління ТОВ «ТПК-Електронікс» можна віднести до ієрархічного типу, а саме до лінійно-функціональної або змішаної форми структури, яка повністю відповідає меті та напрямкам його комерційно-господарської діяльності. Така структура дозволяє поєднувати під єдиним керівництвом лінійних менеджерів та окремі функціональні підрозділи, розподіляючи процес управління за окремими

функціональними підсистемами підприємства.

Підприємство має власні органи управління. Вищим органом управління є Загальні збори учасників, виконавчим – директор, а контролюючим – ревізійна комісія.

Процес управління у ТОВ «ТПК-Електронікс» здійснюється наступним чином: на чолі підприємства стоїть директор, якому безпосередньо підпорядковані головний бухгалтер, комерційний директор, юрисконсульт, начальник відділу кадрів, сектор програмного забезпечення та Інтернет-продаж, секретар, а також два фірмові магазини («Електроніка» та «Дім радіо») і склад. Головний бухгалтер несе персональну відповідальність за роботу підпорядкованих йому підрозділів: бухгалтерії і сектору економічного аналізу та контролю. Комерційний директор є керівником центрів відповідальності підпорядкованих йому підрозділів: відділу доставок, транспортного відділу, сектору закупівлі та продажу радіотоварів, центру оперативної поліграфії, сектору закупівлі та продажу офісної, аудіо- та відеотехніки.

Виходячи з того, що проблемою дослідження є управління витратами на підприємстві, то вирішенням цього питання має займатися фінансова підсистема. Але аналізуючи організаційну структуру управління підприємством, було виявлено, що проблемою управління витратами займається бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером (див. рис. 2.2). Тобто, бухгалтерія здійснює контроль за дотриманням кошторисів загальногосподарських витрат – це одна із найважливіших її функцій на підприємстві. Такий контроль повинен забезпечити дотримання складами норм та лімітів споживання матеріалів, енергії, палива, дотримання встановлених штатів і ставок заробітної плати складського персоналу. Особлива увага приділяється витратам невиробничого характеру – оплата простою з вини працівника на складі, вартості матеріальних цінностей, нестачі матеріальних цінностей і незавершеного виробництва. При обліку цих витрат встановлюються причини, визначаються винуватці та розробляються заходи запобігання подібним випадкам у майбутньому. Окремо вирішення питань планування і аналізу витрат покладено на сектор економічного аналізу та

контролю, що також підзвітний головному бухгалтеру.

ТОВ «ТПК-Електронікс» є соціально-економічною системою відкритого типу, що взаємодіє із чинниками зовнішнього середовища і залежить від нього. Разом з тим, ця система функціонує і розвивається завдяки впливу на неї чинників внутрішнього середовища.

Одним із важливих чинників внутрішнього середовища є персонал підприємства. Саме персонал є головним елементом досліджуваного підприємства як соціальної системи.

Проведемо аналіз загальної структури персоналу ТОВ «ТПК-Електронікс» за категоріями зайнятих у виробничому та управлінському процесі за 2016-2018 роки (табл. 2.1).

Виходячи з даних табл. 2.1, на підприємстві у 2018 р. чисельність персоналу склала 59 осіб. Порівняно з 2016 р. вона знизилася на 35,16%, а порівняно з 2017 р. – на 22,37%.

На підприємстві у 2018 р. 27,12% всієї чисельності персоналу припадає на управлінський персонал. Причому чисельність працівників цієї групи порівняно з 2016 і 2017 рр. зростала щорічно на 2 особи. Кількість технічних працівників зросла протягом аналізованого періоду на 1 особу і склала у 2018 р. 2 особи.

Необхідно відмітити, що серед управлінського персоналу переважають керівники, чисельність яких у 2018 р. становила 8 осіб, що більше на 6,97% рівень 2016 р. і на 4,35% показник 2017 р. Чисельність спеціалістів на підприємстві у 2016 р. становила 5 осіб, проте у 2017-2018 рр. зросла до 6 осіб (на 4,67%).

Разом з тим, чисельність виробничого персоналу має тенденцію до скорочення. Так, у 2018 р. порівняно з 2016 р. вони скоротилися на 36 осіб (на 13,93%), а порівняно з 2017 р. – на 19 осіб (на 8,7%). При цьому, у структурі персоналу підприємства виробничий персонал займає 72,88% у 2018 р.

Аналіз кількості виробничого персоналу, який припадає на одного управлінського працівника, показує, що в цілому по підприємству це співвідношення склало в 2018 р. 2,69 осіб, що на 3,89% менше порівняно з 2016 р. та на 1,74% менше рівня 2016 р.

Далі доцільно визначити кількість рівнів управління та розподілити персонал товариства за рівнями управління та за функціональним і лінійним призначенням (табл. 2.2).

З даних табл. 2.2 видно, що переважна більшість посад вищого та середнього рівня управління передбачають на підприємстві як лінійні, так і функціональні обов'язки, що пов'язано зі специфікою діяльності досліджуваного підприємства. Менеджери нижчого рівня управління виконують свої безпосередні функціональні обов'язки в межах структурних підрозділів.

Проведемо характеристику динаміки вікової структури персоналу товариства на підставі даних табл. 2.3.

Аналізуючи табл. 2.3 можна зробити наступні висновки. В цілому необхідно відмітити, що чисельність персоналу за віковою структурою майже не змінюється, що видно за відносними відхиленнями, які є не дуже значними, як порівняно з 2016 р., так і відносно рівня 2017 р. Аналіз показує, що на підприємстві переважає персонал віком від 29 до 40 років, частка якого склала у 2016 р. 49,5%, у 2017 р. – 46,1%, у 2018 р. – 45,8%.

Частка працівників вікової категорії 41-50 років у 2018 р. становила 33,9%, що менше рівня 2016 р. на 1,3% і рівня 2017 р. на 0,3%. Кількість молоді залишилася майже незмінною протягом аналізованого періоду, зменшившись порівняно з 2017 р. на 1 особу. Частка працівників передпенсійного віку у 2018 р. становила 3,4%, що більше показника 2016 р. на 0,2% та менше значення 2017 р. на 0,5%. Відповідно, найменшою є чисельність працівників, які перебувають на пенсії та продовжують працювати (відповідно 1 особа у 2018 р. або 1,7% у загальній чисельності персоналу).

За категоріями управлінського персоналу у віковій структурі переживають особи віком від 15 до 28 років та від 29 до 40 років – на них припадає по 37,5% у частці усього управлінського персоналу. При цьому, на працівників віком від 29 до 40 років припадає 25,0% управлінських працівників. За категоріями виробничого персоналу спостерігається тенденція така ж, як і в цілому по підприємству. Переважна більшість виробничого персоналу має вік в межах 29-



40 років – на них припадає 48,8% усього виробничого персоналу. Працівників віком від 41 до 50 років у структурі виробничого персоналу у 2018 р. було 16 осіб (37,2%), а частка молоді склала 7,0%, що менше рівня 2016 р. на 1,9% та на 1,1% показник 2017 р. Частка працівників передпенсійного та пенсійного віку у структурі виробничого персоналу підприємства у 2018 р. склала відповідно 4,7% та 2,3%.

На підставі даних табл. 2.4 проаналізуємо персонал ТОВ «ТПК-Електронікс» за показником рівня освіти.

Проведений аналіз табл. 2.4 показав, що виробничий персонал підприємства має середню освіту (частка цієї категорії працівників склала у 2018 році 6,8% проти 49,4% у 2016 році, тобто скоротилася на 42,6%). Це свідчить про підвищення освітнього рівня виробничого персоналу товариства.

Спеціальну професійну підготовку (ПТУ) має на кінець 2018 року 20,3% виробничого персоналу, що більше рівня 2016 року на 8,2% та перевищує показник 2017 року на 4,5%. Повну вищу освіту має на кінець 2018 року 27,1% управлінського персоналу (а це більше рівня 2016 року на 13,9% та на 8,7% перевищує значення 2017 року) та 45,8% виробничого персоналу (що перевищує рівень 2016 року на 20,5% та на 10,3% більше значення 2017 року).

Отже, можна зазначити, що у 2018 році відносний рівень кваліфікованості працівників апарату управління на товаристві склав 37,2%, що на 22,0% більше, ніж у 2016 році, та на 14,6% перевищує показник 2017 року.

Дуже важливим для аналізу діяльності персоналу будь-якого підприємства є показники, що відображають структуру та характеризують діяльність виробничого персоналу.

Далі проведемо аналіз динаміки структури персоналу підприємства за стажем роботи (табл. 2.5). Такий аналіз може свідчити про постійність складу трудового колективу та його прихильність до підприємства.

З даних табл. 2.5 видно, що на підприємстві у 2018 році найбільшу частку займали працівники зі стажем роботи 5-10 років – 30,5%. Досить значну частку у 2018 році займали працівники зі стажем роботи на підприємстві 3-5 років – 27,1%

та 10-20 років – 18,6%. Працівників зі значним стажем роботи понад 20 років на підприємстві у 2018 році було 10,2%. Незначну частку займали працівники зі стажем роботи 1-3 роки – 8,5%. Значно менше серед персоналу підприємства працівників зі стажем роботи до 1 року – 5,1%.

У динаміці найбільші скорочення спостерігалися за працівниками зі стажем роботи менше 1 року, чисельність якого скоротилася у 2018 р. порівняно з 2016 р. на 2,6%, а відносно рівня 2017 р. – на 2,8%. Значно скоротилася чисельність працівників зі стажем роботи 1-3 роки – на 2,5% порівняно з 2016 р. та на 2,0% відносно рівня 2017 р. Найбільше зростання спостерігається серед працівників зі стажем роботи 3-5 років – на 2,9% відносно рівня 2016 р. та на 2,1% порівняно із показником 2017 р. Інші показники у динаміці також зростали протягом 2016-2018 років. Ці зміни свідчать про скорочення загальної чисельності персоналу товариства та нестабільність складу його трудового колективу.

У табл. 2.6 здійснимо характеристику персоналу підприємства за статтю працюючих.

Проаналізувавши дані табл. 2.6 можемо зазначити, що у 2016 році більшість працюючих на підприємстві складали чоловіки – 69 осіб або 75,8% у загальній структурі персоналу. На кінець 2018 року ця пропорція змінилась і кількість чоловіків скоротилась до 42 осіб або 71,2% у загальній чисельності працюючих. Кількість жінок була незмінною протягом 2016-2017 рр. – 22 особи або 24,2% та 29,0% відповідно, проте на кінець 2018 року вона скоротилася до 17 осіб і склала 28,8% у загальній структурі персоналу.

Проаналізувавши структуру управлінського персоналу також слід зазначити, що переважна кількість припадає на чоловіків. Так, у 2016-2017 роках їх кількість складала 9 осіб, а на кінець 2018 року збільшилася до 11 осіб, що складає 18,6% у загальній чисельності працівників. Кількість жінок у структурі управлінського персоналу не змінилася протягом 2017-2018 років і склала 5 осіб або 8,5% у загальній структурі персоналу 2018 року.

У структурі виробничого персоналу спостерігається поступове зменшення як чоловічого, так і жіночого контингенту працюючих. Так, у 2016 році чоловіків

було 60 осіб (65,9% у загальній структурі персоналу), а жінок – 19 осіб (20,9%). Протягом 2017-2018 років можна відстежити значне скорочення чоловіків у складі виробничого персоналу (до 31 особи у 2018 році або на 13,3% порівняно із рівнем 2016 року). Зменшилася і кількість жінок у структурі виробничого персоналу до 12 осіб у 2018 році (або на 2,1% порівняно із показником 2017 року). Ці зміни свідчать про скорочення загальної чисельності усіх категорій працюючих і є негативним явищем у роботі підприємства.

Далі проведемо аналіз динаміки абсолютних показників руху персоналу ТОВ «ТПК-Електронікс» за 2016-2018 рр. (табл. 2.7).

Проведений аналіз динаміки абсолютних показників руху персоналу на підприємстві показав, що у 2018 році 28,8% усіх працюючих складають жінки, решта 71,2% припадає на чоловіків. У 2016 році було прийнято 5 осіб, у 2017 році – 3 особи, а у 2018 році – 4 особи. Кількість осіб, які звільнилися, у 2016 році склала 17 осіб, у 2017 році – 18 осіб, у 2018 році – 21 особа. Основною причиною звільнення було власне бажання працівників. Так, за цією причиною у 2018 році було звільнено 18 працівників, що на 19,5% більше рівня 2016 року та на 13,4% перевищує показник 2017 року.

За причини скорочення штату у 2016 році було звільнено 3 особи, у 2017-2018 роках – по 2 особи відповідно. Кількість працівників, яких було звільнено через порушення трудової дисципліни, у 2018 році становила 1 особу, що менше рівня 2016 року на 2,7% і на 2,3% значення показника 2017 року. Це свідчить, що на підприємстві було проведено скорочення штату працюючих, що негативно характеризує роботу структурних підрозділів і свідчить про нестабільність його кадрового складу.

Негативною тенденцією є зменшення частки відпрацьованих людино-годин протягом року. Так, у 2018 році значення цього показника становило 93,5%, що менше аналогічного показника 2016 року на 1,4% і на 0,8% менше рівня 2017 року. У відповідній пропорції зростає частка втрачених людино-годин співробітниками товариства. Ці зміни свідчать про зменшення загального фонду робочого часу на підприємстві.

Далі проведемо аналіз динаміки відносних показників руху персоналу. Динаміка відносних показників руху персоналу ТОВ «ТПК-Електронікс» за 2016-2018 рр. представлена у табл. 2.8.

З даних табл. 2.8 видно, що коефіцієнт поновлення персоналу у 2018 р. склав 6,8%, що на 1,3% більше порівняно з 2016 р. та на 2,9% більше показника 2017 р. за рахунок значного скорочення чисельності найнятого у 2018 р. персоналу. Коефіцієнт вибуття персоналу у 2018 р. зріс порівняно з 2016 р. на 11,1%, а порівняно з 2017 р. – на 7,8%. Коефіцієнт плинності кадрів збільшився у 2018 р. порівняно з 2016 р. на 16,8%, а порівняно з 2017 р. – на 11,2%. Це є негативною тенденцією у роботі підприємства і свідчить про скорочення штату працівників.

Коефіцієнт абсентеїзму у 2018 р. становив 6,5%, що більше порівняно з 2016 р. на 1,4%, а порівняно з 2017 р. – на 0,8%. Такі зміни свідчать про збільшення втрат корисного робочого часу на підприємстві та його не стабільну роботу на ринках збуту. Поряд з тим, коефіцієнт внутрішньої мобільності зріс у 2018 р. порівняно з 2016 р. на 0,1%, а порівняно з 2017 р. – на 0,8%. Це свідчить, що у 2018 р. 3,4% працівників змінили власні посади на протязі року.

Наступним етапом нашого дослідження є аналіз штатної структури персоналу, що визначає кількісно-професійний склад персоналу, розмір оплати праці і фонд заробітної плати працівників.

Розглянемо структуру та склад фонду заробітної плати персоналу на досліджуваному підприємстві (табл. 2.9).

Провівши аналіз даних табл. 2.9 можна зробити висновок, що загальний фонд заробітної плати ТОВ «ТПК-Електронікс» складається із фондів основної та додаткової заробітної плати. Так, питома вага фонду основної заробітної плати у 2018 р. склала 74,6%, що менше рівня 2016 р. на 1,5% та на 3,2% зменшилася порівняно із показником 2017 р. У свою чергу, питома вага фонду додаткової заробітної плати у 2018 р. становила 25,4%, що перевищує рівень 2016 р. на 1,5% та на 3,2% більше від показника 2017 р. Фонд додаткової заробітної плати складається із надбавок та доплат до тарифних ставок і відрядних розцінок у

розцінках, передбачених чинним законодавством. Слід також відзначити відсутність на підприємстві інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Загалом можна відмітити загальне зниження фонду заробітної плати з 2262,0 тис.грн. у 2016 р. до 2006,0 тис.грн. у 2018 році. Такі зміни можна пояснити скороченням штату працюючих протягом 2017-2018 років. Тобто, за рахунок оптимізації чисельності персоналу на підприємстві вдалося зберегти динаміку зростання середньої заробітної плати працівників апарату управління та виробничого персоналу.

Таким чином, слід відзначити, що ТОВ «ТПК-Електронікс» є підприємством, яке займається роздрібною торгівлі побутовими електротоварами, радіо- та телеапаратурою. Досліджуване підприємство є відкритою соціально-економічною системою. Організаційна структура управління товариства відноситься до лінійно-функціонального типу. Аналіз персоналу засвідчив, що у 2018 році на підприємстві працювало 59 осіб. Плинність кадрів у товаристві є досить високою, при цьому рівень заробітної плати достатньо посередній. У 2018 році на підприємстві працювало 42 чоловіків та 17 жінок, що склало 71,2% та 28,8% відповідно. До позитивної тенденції слід віднести збільшення у структурі персоналу підприємства працівників із повною вищою освітою.

## 2.3 Оцінка ефективності діючої системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс»

Одним з головних завдань апарату управління на сьогодні є створення такої системи управління витратами, яка б давала можливість управляти витратами на всіх етапах виробничого циклу; відповідала б критеріям єдності підходів на різних рівнях управлінської діяльності (прогнозування, планування, обліку, калькулювання, аналізу використаних можливостей та оцінки), дозволяла встановлювати залежність параметрів зниження витрат виробництва і зростання якості продукції та її обсягів.

Система управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» буде ефективною лише в тому випадку, якщо будуть враховані особливості кожного структурного підрозділу підприємства, охоплені всі процеси, що здійснюються на підприємстві, та буде побудована ця система у відповідності до сучасних принципів управління.

Як показало проведене дослідження, основними принципами управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» є:

- системний підхід до управління витратами;
- єдність методів, які практикуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу – від створення до реалізації;
- органічне поєднання процесу зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- широке впровадження ефективних методів зниження витрат;
- удосконалення інформаційного забезпечення процесу здійснення витрат ресурсів підприємства;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні загального рівня витрат.

Характеризуючи систему та процес управління витратами, нами було виявлено, які функції управління витратами виконуються частково, у повній мірі та не виконуються взагалі у ТОВ «ТПК-Електронікс».

За загальний процес управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» безпосередньо відповідає директор підприємства. Організація – один із найбільш важливих елементів ефективного управління. Але функція організації витрат на підприємстві виконується не належним чином. Результатом невдалого управління товариством в цілому та його структурними підрозділами зокрема є понесення значних витрат протягом 2016-2018 рр. та значне скорочення персоналу, що, в свою чергу, є негативною тенденцією.

Зупинимося більш детально на цій проблемі. Протягом аналізованого періоду на діяльність ТОВ «ТПК-Електронікс» істотно вплинули кризові явища:

показники діяльності підприємства знизилися;

керівництво прагнуло скоротити невиправдано високі витрати (в першу чергу, на управління у порівнянні з доходами від діяльності, що знижувалися).

Одним з напрямів оптимізації своїх витрат в ситуації, що склалася, було, на думку керівництва підприємства, зниження витрат на персонал та впровадження політики скорочення розміру фонду заробітної плати. У той же час, кожен працівник підприємства мав виконувати декілька виконавчих функцій одночасно.

Напрямами подальшого зниження витрат на персонал керівництвом ТОВ «ТПК-Електронікс» були обрані наступні:

- 1) зменшення фонду оплати праці через скорочення чисельності персоналу;
- 2) зменшення фонду оплати праці за рахунок скорочення чисельності персоналу, пов'язаного із зниженням обсягів виробництва і надання послуг;
- 3) зниження витрат за рахунок виведення окремих функцій на аутсорсинг (відповідно – скорочення чисельності персоналу або відсутність необхідності наймати персонал для виконання актуальних функцій для підприємства);
- 4) зниження бонусної (преміальної) частини за підсумками звітного періоду;
- 5) зниження витрат корпоративного та загальногосподарського характеру.

Тому керівництву підприємства слід переглянути стан функції організації витрат у ТОВ «ТПК-Електронікс» для покращення ведення своєї фінансово-господарської діяльності.

Процесом планування витрат у ТОВ «ТПК-Електронікс» займається особисто начальник (завідувач) кожного відділу (служби, сектору). Кожен з них відповідно до місця структурного підрозділу у загальній організаційній структурі управління планує витрати на наступний період, тобто застосовує поточне планування витрат. Наприклад, це можуть бути витрати на канцелярію, обладнання приміщень, електроенергію, паливо і т.д. Ось таким чином здійснюється планування витрат за підрозділами ТОВ «ТПК-Електронікс».

Функція координації і регулювання витрат виконується поверхово. З цього випливає, що підприємство може своєчасно не досягти виконання запланованих економічних результатів діяльності.

Функція мотивації і стимулювання до зниження загального розміру витрат у ТОВ «ТПК-Електронікс» виконується частково, або навіть не виконується взагалі. Моральна та матеріальна мотивація персоналу підприємства знаходиться на низькому рівні через відсутність системи бонусів і премій, а також неналежну увагу до розвитку моральних стимулів. Свідченням цьому є жорсткий авторитарний стиль керівництва. У товаристві формально існує система морального та матеріального стимулювання праці.

Функцію обліку витрат покладено на бухгалтерію. Проте, ні одна стаття витрат не виконується на підприємстві без підпису та згоди директора. Тим часом бухгалтерія контролює витрати підприємства і приймає рішення щодо їх доцільності. На підприємстві облік, як елемент управління витратами, необхідний для підготовки інформації з метою прийняття правильних господарських рішень. Виявлено, що у ТОВ «ТПК-Електронікс» функція обліку витрат організована частково, оскільки відсутня (або не ведеться) статистична звітність про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання (форма № 6-ПВ). З 2015 р. підприємство перейшло на міжнародні форми фінансової звітності.

Організацію обробки інформаційного потоку в межах функції обліку витрат на підприємстві узагальнено у формі оперограми (табл. 2.19).

*Таблиця 2.19*



## Оперограма обробки інформаційного потоку в межах функції обліку витрат ТОВ «ТПК-Електронікс»

Етапи формування інформаційного потоку витрат	Виконавець робіт					
	постачальники	інші організації	банк	матеріально-відповідальна особа	бухгалтерія	головний бухгалтер
1	2	3	4	5	6	7
1. Складання первинної документації про витрати і собівартість продукції. 2. Обробка первинних документів. 3. Первинна реєстрація облікової інформації. 4. Групування та перегрупування даних. 5. Періодичне зведення наявних даних. 6. Складання форм бухгалтерської звітності.	●	●	●	●	● ● ● ●	●

\* Джерело: складено автором

Можна стверджувати, що в якості носіїв разової інформації у системі управління витратами ТОВ «ТПК-Електронікс» переважно використовуються традиційні документи. Незважаючи на прогрес у системі автоматизації обліку, обійтись без первинних документів на найближчу перспективу неможливо, тому їх удосконалення є досить актуальним. Для цього за допомогою існуючих засобів необхідно здійснювати уніфікацію і типізацію форм; застосовувати спосіб одноразового запису; зменшувати кількість екземплярів; проводити заготовлення бланків документів за допомогою персональних комп'ютерів.

В умовах автоматизованої обробки інформації облік витрат і інформація за окремими їх статтями у ТОВ «ТПК-Електронікс» має використовуватися набагато ширше, ніж при ручній обробці даних. Можна виділити три основні категорії користувачів автоматизованої системи обліку витрат:

керівники, які несуть повну відповідальність за управління підприємством в цілому та окремими структурними підрозділами;

користувачі з прямим фінансовим інтересом (інвестори, кредитори);

користувачі з непрямим фінансовим інтересом (державна податкова інспекція, фондові біржі, державні організації, співробітники підприємства, покупці та ін.).

У діяльності ТОВ «ТПК-Електронікс» використовується автоматизована програма «Фінанси без проблем», але, на жаль, вона і досі не має зв'язку із локальною мережею підприємства. Облік будується на вводі проводок, що відбираються з дерева структури, проте відсутня частина, що відповідає за платіжні документи, крім того, не зрозуміло, як зберігати реквізити контрактів.

Нині у роботі бухгалтерії впроваджено версію пакету «Турбооблік», що дає змогу бухгалтеру товариства здійснювати облік шляхом ведення проводок. Пакет поставляється з друкованою документацією, є можливість вести аналітичний облік з використанням аналітичних ознак. Недоліком даного пакету є те, що журнал операцій зберігається лише у вигляді текстового файлу, який проглядається звичайним текстовим редактором без можливості його інтеграції до інших інформаційних систем.

Функція контролю за витратами на підприємстві також виконується частково. Хоча в організаційній структурі управління підприємством закріплені ці повноваження за сумісництвом за сектором економічного аналізу та контролю, але функція контролю за витратами виконується не належним чином. Це є негативним моментом, адже контроль покликаний подавати інформацію щодо фактичного виконання управлінських рішень. Він ґрунтується на принципі організації зворотного зв'язку, який виникає незалежно від взаємодії суб'єкту і об'єкту у системі управління витратами.

Основним завданням контролю над діяльністю ТОВ «ТПК-Електронікс» має бути не лише виявлення порушень правил торгівлі чи надання послуг, але й їх попередження. На підприємстві функція контролю за витратами повинна включати контроль над своєчасністю надходження, якістю сировини і товарів,

наданням послуг, виконанням основних показників торгово-фінансового плану, використанням матеріально-технічної бази, цінами, якістю продукції, організацією обслуговування споживачів, збереженням товарно-матеріальних цінностей і надходженням коштів, дотриманням трудової дисципліни, тощо.

Дослідивши функції управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс», з'ясовано, що не всі функції виконуються у повній мірі, а деякі з них не виконуються взагалі – це є ще одним із недоліків діючого процесу управління витратами через наявність якого підприємство може понести додаткові витрати.

Одним з методів розрахунку витрат у ТОВ «ТПК-Електронікс» є урахування місць виникнення витрат, а це передбачає, що начальник кожного відділу (служби чи сектору) планує власні витрати на наступний період. Наприклад, основними витратами відділу доставок і транспортного відділу є витрати на паливо та комплектуючі, витратами юрисконсульта та секретаря – витрати на закупівлю канцелярії, бухгалтерії – купівля фахових підручників та спеціальної преси (журналів). Також до витрат на утримання кожного відділу належать: витрати на заробітну плату працівників, витрати на електроенергію, знос та амортизація основних засобів і т.д.

Здійснивши аналіз ТОВ «ТПК-Електронікс» як системи управління, проведемо SWOT-аналіз для визначення стратегії розвитку підприємства, тому що саме найважливішою проблемою будь-якого українського підприємства, що працює в ринкових умовах, є проблема його виживання і забезпечення безупинного розвитку. Ефективне вирішення цієї проблеми полягає у створенні і реалізації конкурентних переваг, що значною мірою можуть бути досягнуті на основі грамотно розробленої та ефективної стратегії розвитку підприємства.

Одним з найпопулярніших інструментів стратегічного управління, який дозволяє побудувати стратегічний баланс і проаналізувати можливі стратегії поведінки підприємства у ринковому середовищі, є так званий SWOT-аналіз, який являє собою перелік сильних і слабких сторін діяльності підприємства, а також потенційних можливостей і загроз. Цей аналіз є складним елементом, як стратегічного маркетингового аудиту, так і стратегічного плану підприємства.

Приведемо нижче матрицю SWOT-аналізу господарської діяльності ТОВ «ТПК-Електронікс» із формуванням переліку можливостей і загроз, а також сильних і слабких сторін діяльності підприємства (рис. 2.5).

SWOT-аналіз		Стан зовнішнього середовища	
		Можливості: 1) створення ефективної системи формування попиту та стимулювання збуту; 2) наявність сформованих каналів поставок продукцій; 3) вихід на новий сегмент ринку; 4) надання пільг постійним клієнтам.	Загрози: 1) підвищення рівня інфляції; 2) погіршення платоспроможності клієнтів; 3) зростання соціально-політичної нестабільності.
Стан внутрішнього середовища	Сильні сторони: 1) наявність матеріально-технічної бази та інфраструктури підприємства; 2) наявність достатньої ресурсної бази; 3) висока кваліфікація персоналу.	- вихід на новий сегмент внутрішнього ринку; - збільшення обсягів продажу шляхом реалізації механізму надання пільг; - проведення комплексу заходів щодо впровадження сучасних технологій.	- використання лідируючих позицій для подолання загроз зовнішнього середовища.
	Слабкі сторони: 1) відсутність стратегічних цілей і програм; 2) не повне використання наявних потужностей; 3) відсутність маркетингових досліджень; 4) не стабільний фінансовий стан; 5) незначний розмір власних обігових коштів; 6) висока собівартість продукції; 7) не ефективна система управління.	- під впливом збільшення обсягів реалізації продукції покращення фінансового стану підприємства шляхом налагодження внутрішніх механізмів генерування грошових коштів.	- не повна завантаженість виробничих потужностей при зростанні темпів інфляції може призвести до погіршення показників господарської діяльності підприємства; - на основі удосконалення маркетингової і фінансової діяльності слід впроваджувати гнучку систему ціноутворення, без формування якої підприємство буде втрачати своїх споживачів.

Рис. 2.5. Матриця SWOT-аналізу господарської діяльності ТОВ «ТПК-Електронікс»

\* Джерело: складено автором

Складена матриця SWOT-аналізу дозволить провести аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища ТОВ «ТПК-Електронікс». Зовнішнє середовище

представлене силами широкого соціального плану, що впливають на саме підприємство і на його внутрішнє середовище. До таких сил варто віднести чинники демографічного, економічного, природного, технічного, політичного та культурного характеру. При аналізі внутрішнього середовища підприємства необхідно орієнтуватися на його цілі та завдання, організаційну структуру управління, наявні ресурси та технологічні процеси.

Узагальнені результати SWOT-аналізу господарської діяльності ТОВ «ТПК-Електронікс» представимо у табл. 2.20.

Таблиця 2.20

**Результати SWOT-аналізу господарської діяльності ТОВ «ТПК-Електронікс»**

Внутрішнє середовище	Зовнішнє середовище	
	Можливості (шанси) (4)	Загрози (3)
Сильні сторони (переваги) (3)	3+4=7	3+3=6
Слабкі сторони (недоліки) (7)	7+4=11	7+3=10

\* Джерело: складено автором

Найпривабливішим є поле «СіМ» матриці SWOT-аналізу, яке виступає основою для формування оптимістичного прогнозу, а найнебезпечнішим – поле «СлЗ», тому що таке поєднання сприяє реалізації песимістичних прогнозів щодо діяльності підприємства. Ситуація з двома іншими полями не є чітко визначеною. Отже, проведений SWOT-аналіз господарської діяльності ТОВ «ТПК-Електронікс» свідчить, що вище керівництво нині використовує у різних напрямках стратегію реструктуризації діяльності, яка передбачає необхідність проведення поступових змін у структурі функціональних підрозділів підприємства, перегляду функціонального механізму діяльності окремих працівників, розробки програм підвищення конкурентоспроможності тощо.

З метою практичного визначення основних недоліків у системі управління витратами ТОВ «ТПК-Електронікс» у роботі було здійснено експертне опитування трьох працівників (комерційного директора, головного бухгалтера та

начальника транспортного відділу). За результатами аналізу отриманих даних виявлено, що сприятливими можливостями розвитку підприємства є:

- 1) створення ефективної системи формування попиту та стимулювання збуту (2 експерти із 3 підтримали це твердження);
- 2) наявність достатньої ресурсної бази (1 експерт надав схвальний відгук);
- 3) вихід на новий сегмент ринку (підтримано 1 експертом);
- 4) збільшення попиту на продукцію (одностайна підтримка 3 експертами);
- 5) інтенсивний розвиток НТП і можливість реалізації його проектів (підтримано 1 експертом);
- 6) надання пільг постійним клієнтам (таку думку висловили 2 експерти);
- 7) підвищення купівельної спроможності споживачів продукції (повна підтримка 3 експертами).

Далі експертам було запропоновано оцінити в балах за 5-ти бальною шкалою вплив чинників внутрішнього середовища на діяльність підприємства. У табл. 2.21 здійснено узагальнення сильних та слабких сторін господарської діяльності досліджуваного підприємства на основі експертних оцінок.

Таблиця 2.21

### Узагальнений перелік сильних і слабких сторін господарської діяльності

#### ТОВ «ТПК-Електронікс» за даними експертних оцінок

№ з/п	Складові внутрішнього середовища	Сильні сторони	Оцінка чинника за ступенем впливу на підприємство, у балах	Слабкі сторони	Оцінка чинника за ступенем впливу на підприємство, у балах
1	2	3	4	5	6
1.	Організація управління	комунікаційний процес	3		
		організаційна структура управління	3		
		норми, правила, процедури	3		
		розподіл прав та відповідальності	3		
2.	Маркетинг	система формування клієнтури в організації	2		
		цінова політика та її ефективність	2		
		діяльність з просування товарної продукції	1		

Продовж. табл. 2.21

1	2	3	4	5	6
2.	Маркетинг	діяльність з торгівлі і збуту	1		
				маркетингові дослідження, їх проведення та значення	2
3.	Дослідження і розробки			відсутність досліджень і розробок	1
4.	Персонал	взаємодія керівника і підлеглих	3		
		рівень кваліфікації персоналу	3		
		оцінка результатів праці і стимулювання	3		
5.	Фінанси	капіталізація прибутку	2		
				низька рентабельність	1
		система контролю	2		
				неефективна система фінансового менеджменту	2
6.	Організаційна культура та імідж	система кар'єрного зростання	2		
		морально-психологічний клімат	3		
		імідж товариства	3		
		ставлення персоналу до підприємства	3		

\* Джерело: складено автором

Як показали результати аналізу табл. 2.21, слабкими сторонами внутрішнього середовища ТОВ «ТПК-Електронікс», на думку опитаних експертів, є: 1) маркетингові дослідження, їх проведення та значення; 2) відсутність досліджень і розробок; 3) низька рентабельність; 4) неефективна система фінансового менеджменту.

Отже, здійснивши оцінку ефективності діючої системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс», можна привести ряд суттєвих, на нашу думку, недоліків у її функціонуванні, а саме:

1. На підприємстві відсутня чітка система управління витратами, яка б могла спонукати працівників дотримуватися встановленого рівня витрат і шукати

способи їх зниження, визначати місця формування витрат і центри відповідальності за дотримання встановлених норм витрат, а також розробляти ієрархічну систему лінійних і функціональних зв'язків відповідних працівників підприємства.

2. У роботі товариства практично відсутні внутрішні резерви економії витрат, сформовано недостатній обсяг запасів ресурсів, що необхідні для безперервної роботи ТОВ «ТПК-Електронікс». З цією метою на рівні вищого керівництва та окремих функціональних підрозділів товариства було б доцільно впровадити належну систему контролю якості продукції (товарів, робіт, послуг) та оптимізувати загальну організаційну структуру управління.

3. Ключовими недоліками організаційної структури управління ТОВ «ТПК-Електронікс» є: відсутність формалізованої ієрархії; існує дуже багато горизонтальних зв'язків (це є наслідком бажання вищого керівництва безпосередньо контролювати якомога більше процесів, що відбувається всередині підприємства); відсутність чітких посадових зобов'язань, формалізації функціональних та інформаційних зв'язків на підприємстві.

4. На рівні вищого керівництва не розроблено сучасні програми підвищення конкурентоспроможності в межах системи управління витратами підприємства, що дозволяють закласти конкурентні переваги на рівні організаційної стратегії та систематизувати пріоритетні напрями його довгострокового розвитку.

Таким чином, діюча система управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» функціонує не достатньо ефективно, оскільки деякі функції управління витратами виконуються не у повному обсязі, існує формалізм до розподілу завдань між структурними підрозділами, процес управління витратами не побудовано в межах функціональних підсистем товариства. З метою формування цілісної системи управління витратами на підприємстві ці недоліки слід негайно усунути.

Наступним етапом дослідження у дипломній магістерській роботі є розгляд основних напрямів підвищення ефективності системи управління витратами на підприємстві на сучасному етапі його розвитку.



### РОЗДІЛ 3

## НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У ТОВ «ТПК-ЕЛЕКТРОНІКС»

3.1 Раціоналізація загальної системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» за рахунок впровадження сучасної організаційної структури управління

Тенденції сучасного економічного розвитку, необхідність постійної адаптації підприємства до умов зовнішнього середовища, потреба у його стійкій конкурентній перевазі як на національному, так і глобальному ринках, потребують застосування сучасних підходів до формування оптимальної організаційної структури управління. Організаційна структура управління сучасного типу у ТОВ «ТПК-Електронікс» покликана забезпечувати керованість, креативність роботи підприємства та оптимальність з огляду на прискорення циркуляції інформаційних потоків.

Перш, ніж розпочати раціоналізацію загальної системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» на засадах впровадження сучасної організаційної структури управління, керівництву підприємства треба визначити мету її проведення у складних для нього умовах господарської діяльності. Виявивши декілька таких причин, виникає відповідь на це запитання:

1) співвідношення доходів і витрат примушує керівництво звернути увагу на зниження загального розміру витрат товариства;

2) на підприємстві в кризовій ситуації, що склалася, різко змінюється (скорочується) напрям бізнесу (змінюється стратегія, керівництво орієнтується на кризову ситуацію в національній економіці);

3) на підприємстві відносно нестабільне положення, але все таки керівництво хоче скористатися ситуацією і відновити (поліпшити) кадрову політику шляхом залучення більш кваліфікованого персоналу.

З попереднього розділу нами було виявлено недоліки існуючої організаційної структури управління підприємством. Протягом 2016-2018 рр. підприємство понесло значні витрати, відбулося стрімке скорочення персоналу і т.д. Зрештою, підтримка функціонування не оптимізованих структур обернулася для ТОВ «ТПК-Електронікс» великими фінансовими витратами, дублюванням функцій, проявами безвідповідальності, зниженням ініціативи виконавців та іншими негативними наслідками.

Для усунення недоліків необхідне впровадження певних заходів і змін у системі управління витратами та організаційній структурі управління підприємством в цілому.

Під час здійснення SWOT-аналізу ТОВ «ТПК-Електронікс», нами було виявлено, що підприємству слід застосувати стратегію реструктуризації господарської діяльності. Впровадження стратегії реструктуризації у товаристві може здійснюватися у таких формах: 1) розділення структурних підрозділів підприємства на окремі самостійні частини; 2) виділення із складу підприємства окремих структур; 3) приєднання до структур підприємства торгових точок із зовнішнього середовища; 4) об'єднання структурних підрозділів підприємства; 5) скорочення структурних підрозділів підприємства.

Завдяки дослідженню організаційної структури управління встановлено, що у діючої організаційної структурі управління ТОВ «ТПК-Електронікс» є підрозділи з дублюючими і зайвими функціями (роботами). Наприклад, це відділ доставок і транспортний відділ. Для усунення дублювання функцій автором пропонується визначити частку робочого часу, яка займає (або раніше займала, що в основному стосується зайвих функцій) цільне місце у процесі їх виконання у загальному обсязі працевитрат протягом місяця.

Таким чином, виявлені працевитрати можна перерахувати в кількість штатних одиниць, що підлягають звільненню або перерозподілу функцій і закріпленню їх за конкретним співробітником. Причому, ми звернули увагу, що на практиці дуже часто зустрічаються випадки дублювання функцій (робіт) в межах декількох структурних підрозділів.

Під час дослідження даний факт було виявлено у процесі особистого спілкування із фахівцями підприємства, що виступили в якості експертів.

У процесі оптимізації організаційної структури управління ТОВ «ТПК-Електронікс» важливо провести інтерв'ю із керівниками тих структурних підрозділів, з якими досліджуваний підрозділ найчастіше взаємодіє, про виникаючі складнощі і проблеми у взаємовідносинах із досліджуваним підрозділом. Це дозволить виявити проблеми у діяльності кожного структурного підрозділу і знайти нові ресурси для оптимізації.

З цією ж метою корисно проаналізувати звіти сектору економічного аналізу та контролю щодо діяльності даного підрозділу на предмет помилок, їх періодичності і причин виникнення. Крім того, слід проаналізувати варіант передачі окремих функцій підприємства на аутсорсинг (оцінити рівень витрат, переваги і недоліки даного рішення).

На нашу думку, у складних умовах господарювання для ТОВ «ТПК-Електронікс» саме оптимізація функції контролінгу є надзвичайно необхідною. Проте, слід враховувати такі умови як:

- 1) готовність вищого керівництва товариства до оптимізації системи контролінгу;
- 2) виявлення результатів від використання системи контролінгу і порівняння їх із витратами на оптимізацію;
- 3) доцільно у перспективі створити службу контролінгу (або найняти окрему відповідальну особу), яка б підпорядковувалася безпосередньо директору підприємства і давала б поради вищому керівництву із специфічних проблемних ситуацій та розробляла проекти рішень, визначала напрями майбутнього розвитку підприємства. Виконуючи ці три прості умови, ТОВ «ТПК-Електронікс» зможе досягти бажаних результатів.

Ми пропонуємо оптимізувати процес контролінгу на підприємстві саме як функцію управління, а не структурну одиницю. Відповідальним за цю функцію стане фінансовий аналітик, який буде наділений відповідними посадовими повноваженнями. Для того, щоб не витрачати додаткові кошти на створення

нового підрозділу, фінансовий аналітик буде працювати у секторі економічного аналізу та контролю, а також займатиметься безпосередньо управлінським обліком і аналізом та підпорядковуватиметься головному бухгалтеру.

Тому першою пропозицією для вищого керівництва буде введення до штату ТОВ «ТПК-Електронікс» посади фінансового аналітика у короткостроковій перспективі (через 1-2 роки). Цього фахівця можна запросити на умовах аутсорсингу, звернутися до центрів зайнятості або кадрових агентств з підбору персоналу, або направити одного із бухгалтерів товариства на курси підвищення кваліфікації чи спеціалізовані тренінги за програмою «Фінансовий менеджмент». Найбільш доречною, на наше переконання, є третя пропозиція, при якій загальні витрати на пошук необхідного працівника будуть мінімальними.

Оптимізація системи контролінгу у ТОВ «ТПК-Електронікс» стане однією з переваг підприємства, оскільки дозволить швидко реагувати на зміну ситуації і, відповідно, приймати управлінські рішення. Економісти там займатимуться традиційною справою – веденням економічного обліку або фінансового обліку, податковими розрахунками і поданням податкової звітності. Фінансовий аналітик не буде приймати самостійно управлінських рішень, а лише забезпечуватиме інформацією та надаватиме оцінку і поради щодо ухвалення рішень. Саме він координуватиме дії усіх структурних підрозділів. Тим самим він відновить працездатність функції координації та контролю витрат на підприємстві, яка на сьогодні виконується не належним чином.

Слід наголосити на тому, що на фінансового аналітика ТОВ «ТПК-Електронікс» будуть покладені такі основні функції:

- 1) контроль доходів і витрат;
- 2) контроль грошових потоків;
- 3) контроль капітальних інвестицій;
- 4) прийняття рішень щодо цін, прогнозування результатів діяльності у майбутньому;
- 5) планування процесів господарської діяльності (логістика, роздрібна торгівля, збут, інвестування). Для процесу планування створюється нормативно-

довідкова база, визначаються обсяг і структура необхідної інформації, розробляються методики складання планів за часом та змістом;

б) облік показників контролінгу на основі методів і критеріїв оцінки діяльності підприємства та його структурних підрозділів. Для цього визначаються потреби системи управління у необхідній інформації, розробляється система показників контролінгу та звітні форми для збору та обробки даних;

7) аналіз тенденцій, відхилень від прогнозованих показників. Для аналізу будуть визначатися контрольовані показники за часом та змістом, знаходитимуться відхилення методом порівняння фактичних та прогнозованих даних, фактори впливу на відхилення, даватиметься оцінка та інтерпретація відхилень, систематизуватимуться дані з метою виявлення позитивних і негативних тенденцій у роботі підприємства.

До спеціальних функцій фінансового аналітика ТОВ «ТПК-Електронікс» будуть належати:

1) інформаційно-аналітичне забезпечення, метою якого є розробка інформаційної системи, стандартизація документів і реєстрів обліку, комунікаційних зв'язків, організація збору і обробки даних контролінгу. Розробка інструментарію для планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень, забезпечення менеджерів інформацією (обсяг, зміст, форми, строки, час подання);

2) моніторинг зовнішнього середовища, в якому функціонує підприємство. До цієї функції входить збір і аналіз даних про ринки (сировини, праці, капіталу, товару), кон'юнктуру ринку, конкурентів, ціни, формування досьє на конкурентів, огляди розвитку галузей, участь у виставках та ярмарках тощо.

Тому впровадження контролінгу на підприємстві, як наслідок, має усунути недоліки, з якими на сьогодні не впоралось вище керівництво ТОВ «ТПК-Електронікс». Адже результатом впровадження контролінгу стане цілісна система управління витратами, що сприятиме підвищенню ефективності господарської діяльності і дозволить: передбачити результати діяльності підприємства; планувати діяльність з метою підвищення ефективності використання ресурсів

підприємства; вчасно одержувати точну інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень; підвищити рівень конкурентоспроможності підприємства.

Оптимізація системи контролінгу на чолі з фінансовим аналітиком сприятиме формуванню у ТОВ «ТПК-Електронікс» єдиної бази даних щодо інформації для планування, прогнозування та управління підприємством, забезпеченню оперативності збору інформації, підвищенню ефективності управлінської звітності.

Наступною пропозицією щодо впровадження сучасної організаційної структури управління підприємством, є створення логістичного відділу у короткостроковій перспективі (через 1-2 роки) на основі об'єднання відділу доставок і транспортного відділу. Таким чином, керівництво зможе уникнути зайвих витрат, адже значна кількість коштів йде на утримання цих відділів та заробітну плату їхнього персоналу.

Після створення логістичного відділу організаційна структура управління ТОВ «ТПК-Електронікс» набуде такого вигляду (рис. 3.1).

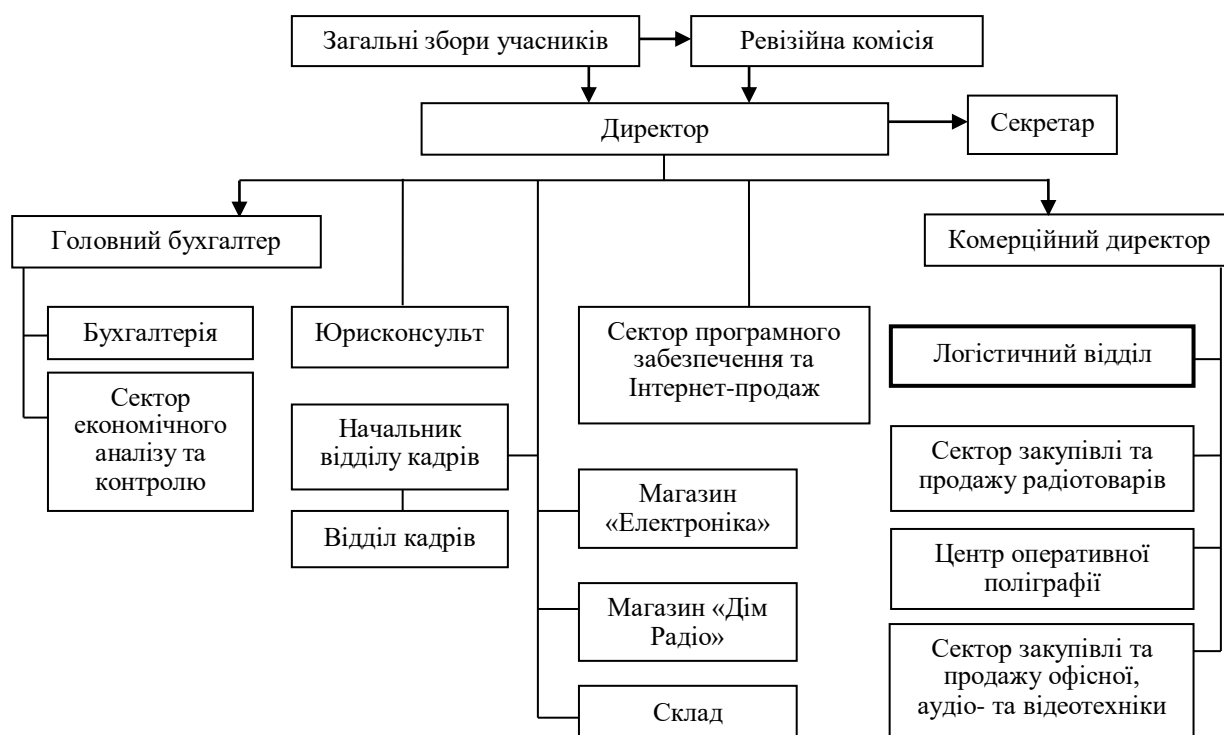


Рис. 3.1. Раціоналізована організаційна структура управління ТОВ «ТПК-Електронікс» у короткостроковій перспективі (через 1-2 роки)

\* Джерело: авторський варіант

Використання організаційного підходу у діяльності ТОВ «ТПК-Електронікс» для оптимізації чисельності транспортного відділу і відділу доставок, включає наступні блоки:

1. Визначення фактичного показника керованості (необхідно визначити, скільки фахівців знаходиться у прямому підпорядкуванні кожного керівника, крім того необхідно звернути увагу і на функціональну підлеглість) і порівняння з нормою керованості.

2. За наслідками порівняння повинні виноситися пропозиції вищому керівництву підприємства про перетворення організаційної структури управління і перерозподіл функцій. Наприклад, якщо фактичний показник керованості перевищує норму, то ухвалюється рішення про створення нових відділів, призначення заступників, яким передаються окремі функції управління або приймається рішення про перепідпорядкування окремих структурних одиниць. Якщо показник нижчий за норму, то варто розглянути можливість об'єднання структурних одиниць (відділів, секторів). В обох випадках, як правило, чисельність персоналу істотно не зміниться, за винятком можливого зниження чисельності у разі об'єднання структурних одиниць.

3. Аналіз існуючої організаційної структури управління (складається з декількох підрозділів) або окремого підрозділу (наприклад, транспортний відділ і відділ доставок у складі даного блоку). В межах аналізу визначаються зайві рівні підлеглості і виявляються підрозділи, що суміщають функції виконавця і контролера. Вищим керівництвом товариства має ухвалюватися рішення про скорочення зайвих рівнів підлеглості (відповідно при звільненні або ротації керівників). Якщо підрозділи суміщають функції виконавця і контролера, то повинне ухвалюватися рішення про їх перепідпорядкування.

4. Перетворення організаційної структури управління ТОВ «ТПК-Електронікс» з урахуванням ліквідації зайвих ієрархічних рівнів і зміни структури підпорядкування за низкою відділів (служб, секторів), а також схвалюваних надалі рішень про звільнення або ротацію співробітників.

Проведення оптимізації може здійснюватися як силами самого апарату управління ТОВ «ТПК-Електронікс» (керівництвом призначається група відповідальних осіб, які мають подібний досвід), або із залученням кваліфікованих незалежних консультантів.

Враховуючи складність, багатоаспектність та різноманіття чинників, що впливають на витрати підприємства, необхідне використання нових підходів у процесі їх дослідження як об'єкту управління. В основу таких підходів можна покласти принципи логістики та контролінгу.

Головне призначення логістики у ТОВ «ТПК-Електронікс» – запровадження системи, яка необхідна для того, щоб матеріали і товари долали простір (переміщення) і час з мінімальними значеннями витрат. В умовах ринкової системи господарювання логістика стане важливою складовою конкурентоспроможності для даного суб'єкту господарювання.

Для ефективного впровадження та функціонування логістичної системи у ТОВ «ТПК-Електронікс», в першу чергу, необхідне створення логістичного відділу (раніше вже було зазначено, що цей підрозділ буде сформований за рахунок об'єднання транспортного відділу і відділу доставок). Основним завданням його буде організація, оптимізація і контроль матеріальних потоків. З цією метою необхідно забезпечити: оцінку результатів діяльності і контроль, оцінку процесу організації, інформаційного забезпечення і фінансування.

Аналіз основних фінансово-економічних показників діяльності товариства підтверджує скорочення розміру чистого доходу від реалізації продукції, наявність тенденції до зниження окремих фінансових показників. Це пояснюється тим, що одночасно зі зменшенням обсягів господарської діяльності підприємства скоротився розмір сукупних витрат та собівартість продукції.

Враховуючи головні стратегічні цілі ТОВ «ТПК-Електронікс» (зменшення витрат, збільшення обсягів господарської діяльності, підвищення рентабельності), серед основних проблем їх досягнення виділяють ресурсну забезпеченість діяльності, на яку впливає стан постачальницько-збутової логістики.



Існуюча система управління матеріальними потоками ТОВ «ТПК-Електронікс» є традиційною і має свої особливості, що пов'язані з не великою територією, невисоким рівнем розвитку інфраструктури, низьким ступенем інтеграції складових торговельного процесу та відсутністю резервів виробничих потужностей тощо.

Запровадженню сучасної системи «точно вчасно» (JIT), як вважають на підприємстві, заважають та стримують вищезазначені причини та збої в передачі інформації, порушення термінів постачання, подачі заявок, відсутність єдиного спеціалізованого центру управління рухом матеріального потоку.

На наш погляд, організація роботи логістичного відділу у ТОВ «ТПК-Електронікс» зможе поліпшити цей вид діяльності підприємства і, в результаті – підвищить ефективність торговельного процесу. Вище було зазначено, що для впровадження та функціонування логістичної системи необхідно здійснювати ряд логічно взаємопов'язаних робіт. Для забезпечення реальної відповідності результатів логістичних операцій плановим показникам продуктивності та прибутковості, вищому керівництву підприємства необхідна гнучка система контролю і оцінки результатів. Чим конкретніше і чіткіше формалізована система оцінки і контролю, тим ефективніше вона зможе працювати. Під чіткістю варто розуміти встановлення цільових нормативів для кожного виду логістичної діяльності на кожному етапі логістичного ланцюжка.

Для впровадження системи контролю за витратами у роботу структурних підрозділів ТОВ «ТПК-Електронікс», необхідні спеціальні інструменти забезпечення інформацією менеджерів з логістики. Для того, щоб системи оцінки і контролю за витратами були максимально корисними, їх варто об'єднати із системами обслуговування угод і планування, прийому та обробки замовлень, управління запасами і календарного планування.

Практичне використання систем оцінки результатів і контролю діяльності логістичного ланцюжка дозволять істотно підвищити ефективність роботи ТОВ «ТПК-Електронікс».

Для того, щоб функціональне впровадження системи логістики показало економічну ефективність, потрібно повноваження та відповідальність за результати її роботи, об'єднати в єдиній організаційній системі.

Функції логістики у роботі ТОВ «ТПК-Електронікс» повинні бути згрупованими в єдиний інструмент, фізичний розподіл, матеріально-технічне забезпечення торговельного процесу і закупівлі – зведені під єдине управління. Таким чином, якісна оцінка організаційних аспектів роботи логістичної функції на підприємстві надасть істотний обсяг інформації для якісного аналізу його стану в цілому, і навпаки.

Швидкість еволюції інформаційних технологій потребує постійного оновлення навичок роботи з ними. Тим більше, що потоки товарів і послуг завжди супроводжуються потоками інформації, а це можливо тільки за умови впровадження у роботу структурних підрозділів ТОВ «ТПК-Електронікс» відповідного програмного забезпечення. У всьому світі логісти користуються системами типу ERP (Enterprise Resource Planning). Найпростіша програма такого формату – це банк даних всієї інформації, що необхідна для ведення логістичних операцій: замовлення, постачальники, товари, склади, запаси і т.д.

Рекомендовані зміни у структурі управління ТОВ «ТПК-Електронікс» вимагають значних фінансових витрат. Перед вищим керівництвом товариства у майбутньому обов'язково виникне проблема залучення додаткових фінансових ресурсів у майбутній розвиток.

Одним із варіантів вирішення даної проблеми є здача в оперативну оренду складського приміщення (або його частини), яке не використовується за своїм функціональним призначенням. ТОВ «ТПК-Електронікс» має в своєму розпорядженні одне складських приміщення. Проте, керівництву товариства необхідно переглянути умови його використання та обсяги завантаження загальної площі складу з метою виключення усіх можливих варіантів простою.

Додаткові кошти, що будуть отримані від оренди складу (або його частини), можна спрямувати на поповнення оборотних коштів підприємства, або спрямувати їх на модернізацію обладнання структурних підрозділів.

Таким чином, у роботі на рівні конкретних рекомендацій для вищого керівництва було запропоновано основні напрями підвищення ефективності роботи ТОВ «ТПК-Електронікс» з точки зору оцінки його економічного потенціалу і прийняття стратегічних рішень у сфері формування системи управління витратами. Зазначимо, що ключовим моментом у вирішенні питань ефективного управління витратами є їх групування. Це дало змогу наочно визначити складові сучасної системи управління витратами підприємства шляхом удосконалення логістичної системи та функції контролінгу.

Впровадження та ефективне функціонування логістики на засадах організації, оптимізації та контролю руху матеріальних потоків із використанням сучасних технічних засобів розкриє нові перспективні можливості розвитку для досліджуваного підприємства.

У наступному підрозділі дипломної магістерської роботи розглянемо основні напрями удосконалення процесу управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс».

### 3.2 Удосконалення процесу управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс»

З метою реального підвищення ефективності процесу управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» потрібно на засадах системного підходу створити таку систему управління, яка б дозволила відображати результати роботи підприємства за минулий період, забезпечувати контроль та аналіз поточної діяльності структурних підрозділів, виявити взаємозв'язок між рівнем витрат, обсягами реалізованої продукції та прибутком, оперативно планувати майбутню діяльність.

Тобто, за своєю сутністю система управління витратами повинна бути націлена на перспективу. Зазначимо, що запропонована система управління витратами повинна забезпечити вище керівництво ТОВ «ТПК-Електронікс» такою інформацією, що дозволить:

- 1) приймати управлінські рішення з урахуванням їхніх економічних наслідків;
- 2) контролювати витрати у зіставленні з нормами;
- 3) формувати перспективну економічну стратегію товариства;
- 4) оцінювати формування собівартості продукції та розміру прибутку протягом операційного періоду;
- 5) оцінювати окремі витрати у розрізі структурних підрозділів підприємства;
- 6) приймати рішення стосовно доцільності здійснення окремих операцій, ефективності використання ресурсів.

Зауважимо, що ключові завдання ефективного управління витратами потрібно вирішувати у комплексі. Тільки такий підхід дасть бажані результати, сприятиме стрімкому зростанню економічної ефективності роботи підприємства. Також необхідно правильно визначити завдання, що стоять перед системою управління витратами та відповідають цілям ТОВ «ТПК-Електронікс», а саме:

- 1) обґрунтування управлінських рішень щодо реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- 2) коригування планових показників відповідно до змін ринкової кон'юнктури та впливу зовнішніх чинників;
- 3) визначення витрат за основними функціями управління;
- 4) підготовка інформаційної бази, що дасть змогу оцінювати витрати під час вибору та прийняття управлінських рішень;
- 5) пошук резервів зниження витрат на всіх етапах процесу реалізації продукції та в усіх структурних підрозділах підприємства;
- 6) вибір норм витрат;
- 7) чітке калькулювання витрат за економічними елементами, стадіями та структурами процесу реалізації продукції;
- 8) планомірне удосконалення організації та технології операційного процесу;
- 9) матеріальне стимулювання персоналу з метою зниження витрат;
- 10) вибір системи управління витратами, що відповідає умовам роботи підприємства.

Під час удосконалення процесу управління витратами підприємства його вищому керівництву необхідно прийняти рішення щодо формування бажаної моделі управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс». На думку автора, ця модель повинна включати такі етапи:

- розробку системи норм і нормативів за окремими позиціями статей витрат;
- запровадження системи планування план-фактного контролю, розрахунку і факторного аналізу відхилень фактичних даних від планових;
- встановлення відповідальності керівників центру витрат за виконання планових завдань щодо регульованих видів витрат;
- затвердження порядку збору і передачі даних;
- налагодження даних у режимі реального часу по мірі формування первинних документів за окремими витратами;
- розроблення і запровадження системи заохочення за досягнення реальної економії витрат.

Практична реалізація моделі управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» повинна забезпечити виконання кожного етапу загального процесу управління ними в межах керуючої підсистеми (директор, комерційний директор, головний бухгалтер, начальники відділів, служб і секторів). Розподіл відповідальності за формування даної моделі на етапі її розробки має покладатися безпосередньо на директора товариства, а на етапі її впровадження – на окремих функціональних менеджерів (комерційного директора, головного бухгалтера та керівників структурних підрозділів).

Важливим напрямом удосконалення процесу управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» є перегляд змісту основних функцій управління витратами, реалізація яких на сьогодні є неефективною. Потребує значних змін реалізація функцій: планування витрат за окремими центрами відповідальності; обліку витрат за даними нових форм фінансової звітності; мотивації та стимулювання персоналу до зниження загального розміру витрат; контролю за витратами на рівні структурних підрозділів товариства; нормування витрат з метою визначення собівартості продукції; оцінки та аналізу витрат за місцями їх

виникнення та статтями калькуляції; прийняття управлінських рішень за кожним етапом управлінського циклу.

Послідовність і зв'язок основних етапів прийняття управлінських рішень, що відображають складові процесу управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс», запропоновано на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Рекомендовані складові процесу управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» на основних етапах прийняття управлінських рішень

\* Джерело: авторський варіант

Слід відзначити, що практичне впровадження запропонованих складових дозволить вищому керівництву ТОВ «ТПК-Електронікс» вирішити три головні проблеми: 1) побудувати такий процес управління витратами, який дозволить

ефективно функціонувати підприємству в умовах невизначеності ринкових відносин; 2) здійснити розподіл витрат в умовах обмежених наявних ресурсів з метою їх ефективного використання; 3) приймати ефективні управлінські рішення, що сприятимуть швидкій адаптації існуючої системи управління витратами до змін зовнішнього середовища.

Також необхідно провести аналіз сучасних технологій управління витратами у діяльності ТОВ «ТПК-Електронікс», розглянути методологічні підходи до формування ефективної системи контролю витрат, основи управління витратами залежно від стратегічного ринкового позиціонування підприємства, напрями впровадження системи управління цільовою собівартістю на підприємстві і механізм її реалізації.

Складність процесу управління витратами полягає в тому, що вище керівництво ТОВ «ТПК-Електронікс» має досить віддалене практичне уявлення про реальні господарські витрати. Причина криється у відсутності ефективної інформаційної системи управлінського обліку.

Сучасну систему управлінського обліку витрат на підприємстві у найбільш широкому змісті можна представити як сукупність п'яти функціональних підсистем, що приведені на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Рекомендована система управлінського обліку витрат у ТОВ «ТПК-Електронікс» та її функціональні підсистеми

\* Джерело: авторський варіант

Особливе місце в системі управлінського обліку витрат повинна займати підсистема контролю витрат. Проте, на нашу думку, на сьогодні призначення і утримування даної підсистеми у ТОВ «ТПК-Електронікс» потребує істотних змін.

По-перше, в умовах сучасних бізнес-відносин і використання управлінських технологій істотно розширилося наповнення самого терміну контроль витрат. Це вже не тільки порівняння поточного результату з планом (нормою) і прийняття відповідних управлінських рішень, а процес, що охоплює безліч господарських завдань у минулому, сьогоденні та майбутньому, що необхідно враховувати керівництву товариства.

По-друге, якщо спочатку управлінський контроль витрат у ТОВ «ТПК-Електронікс» вважався функцією топ-менеджменту та керівників середньої ланки, то у період трансформації національної економіки його сфера значно розширилася безпосередньо аж до виконавців.

По-третє, управлінський контроль витрат у традиційному розумінні є занадто зосередженим на даних бухгалтерського обліку, які краще було використовувати для прийняття рішень, що пов'язані із поточною діяльністю ТОВ «ТПК-Електронікс», тобто для оперативного управління, а не в умовах стратегічного ринкового його позиціонування.

По-четверте, інструментарій традиційного управлінського контролю витрат на підприємстві вже не відповідає вимогам сучасного менеджменту.

У результаті дослідження отримано висновок, що управлінська методологія, спрямована на підтримку працездатності системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс», концептуально повинна базуватися на принципах, які закладені в сучасній концепції управління витратами – контролінгу, що представляє собою спеціальну саморегулюючу систему методів та інструментів, орієнтованих на функціональну підтримку керівництва підприємства і, водночас, включає в себе інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль, регулювання і внутрішній консалтинг, котрі складають єдиний внутрішній господарський механізм управління витратами.



В умовах протікання негативних глобалізаційних процесів і жорсткої конкуренції для ТОВ «ТПК-Електронікс», операційна система якої налаштована на виконання індивідуальних замовлень, основу майбутньої системи управління витратами можуть скласти: концепція стратегічного управління витратами, управління за цільовою собівартістю, таргет-костінг та кайзен-костінг, як функції підтримки досягнення заданої величини витрат, що наглядно представлено на рис. 3.4.

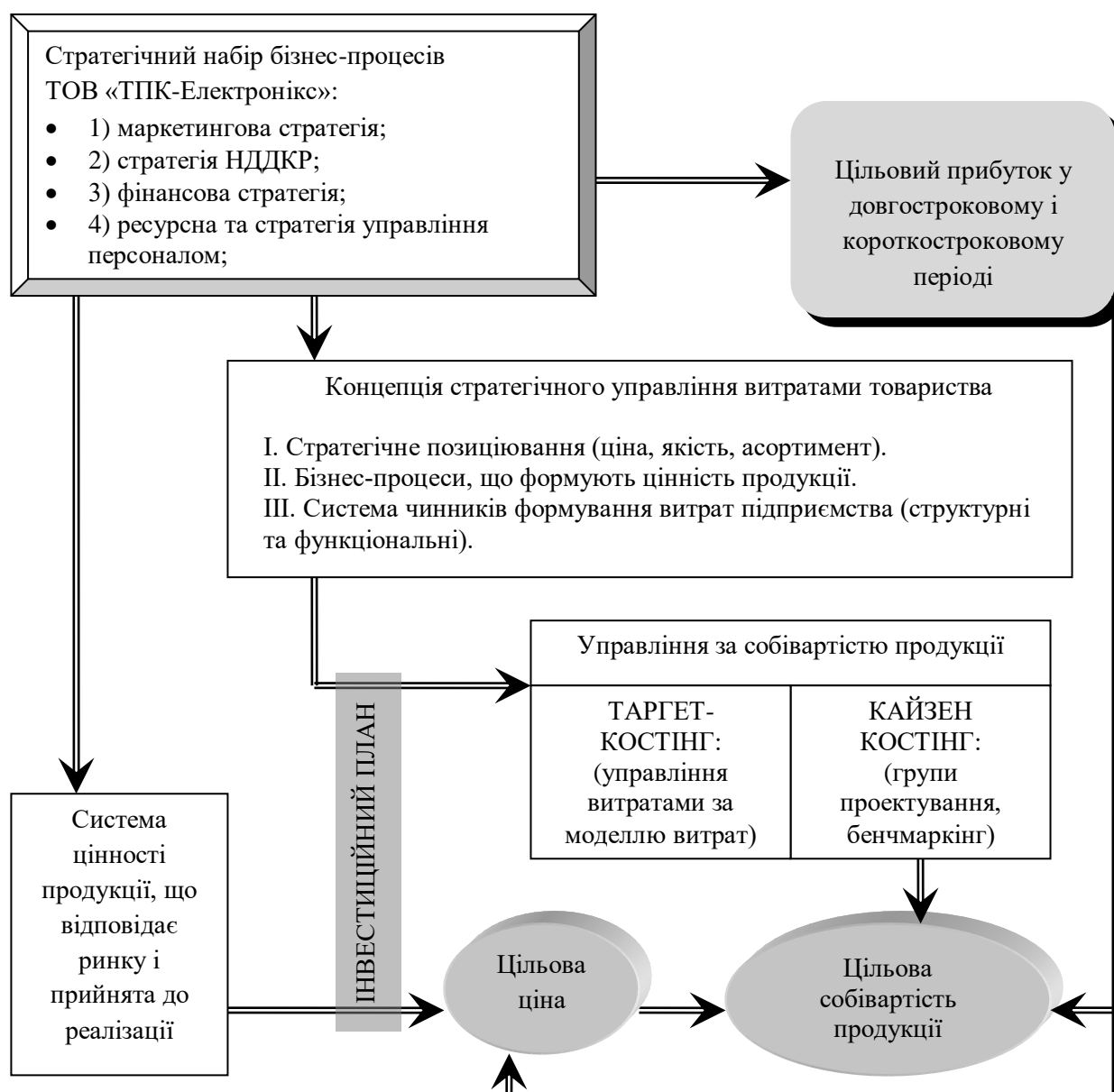


Рис. 3.4. Рекомендована система управління витратами при здійсненні індивідуальних замовлень у ТОВ «ТПК-Електронікс»

\* Джерело: авторський варіант

Запропонований варіант системи управління витратами при здійсненні у ТОВ «ТПК-Електронікс» дозволить організовано та цілеспрямовано здійснювати політику комплексного зниження собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), раціонально інвестувати кошти в освоєння нових видів продукції, координувати трудову діяльність великої кількості людей, залучених до процесу реалізації продукції, і спільними зусиллями домагатися досягнення поставлених цілей.

Варто наголосити на тому, що рекомендована система управління за цільовою собівартістю продукції в межах структурних підрозділів ТОВ «ТПК-Електронікс», на відміну від традиційних методів ціноутворення, передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи з попередньо встановленої ринкової ціни його реалізації. Ідея управління за цільовою собівартістю є досить простою: реалізувати тільки ті види продукції, розрахункова собівартість яких не перевищує цільову собівартість. При проектуванні продукту виникає необхідність пошуку технологічних і технічних рішень, що дозволять зберегти припустимий рівень споживчої цінності товару, не виходячи за межі допустимого рівня витрат.

Управління господарськими витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» за допомогою систем таргет-костінг і кайзен-костінг дозволить вирішити практично одне й те саме завдання, але на відповідних стадіях життєвого циклу продукту із використанням різних методів і підходів до вирішення цього питання. Обидві концепції призначені для зниження рівня окремих статей витрат і собівартості кінцевого продукту в цілому до деякого прийняттого рівня. Але якщо розділити життєвий цикл продукту на дві частини – стадію планування і розробки, та стадію продажу, то таргет-костінг сприятиме вирішенню даного завдання на першій стадії, а кайзен-костінг – на другій.

Разом обидві системи дадуть ТОВ «ТПК-Електронікс» досить цінні конкурентні переваги, що полягають у досягненні більш низького порівняно з конкурентами рівня собівартості продукції і можливості мати зручну цінову політику на зовнішньому та внутрішньому ринках.

Розглянута адаптована система управління витратами актуальна для ТОВ «ТПК-Електронікс» на сучасному етапі його розвитку. Фактично управління

за цільовою собівартістю продукції і система підтримки за цільовою собівартістю можуть знайти своє практичне застосування у діяльності товариства.

Удосконалення процесу управління витратами на підприємстві націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування обліку та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності ТОВ «ТПК-Електронікс».

Разом з тим, у попередньому розділі роботи було встановлено, що на підприємстві відсутні резерви, запаси ресурсів, що необхідні для його безперервної роботи. На наш погляд, такі резерви було б доцільно впровадити. До основних джерел резервів зниження собівартості продукції у ТОВ «ТПК-Електронікс» можемо віднести наступні: збільшення обсягу реалізованої продукції та зменшення собівартості її реалізації.

Резерви збільшення обсягу реалізованої продукції виявляються у процесі аналізу виробничої програми підприємства. При збільшенні обсягів реалізованої продукції зростають тільки змінні витрати (пряма заробітна плата основних робітників, відрядників, прямі матеріальні витрати тощо). Сума ж умовно-постійних витрат не змінюється, що призводить до зниження собівартості кінцевої продукції.

Керівництву ТОВ «ТПК-Електронікс» рекомендується зменшити витрати на реалізацію продукції за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, ощадливого використання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, скорочення непродуктивних витрат і втрат від браку.

Резерви зниження витрат, що виявлені за кожною статтею витрат за рахунок конкретних організаційно-технічних заходів (впровадження нової більш прогресивної техніки і технології, поліпшення рівня організації праці), будуть сприяти економії заробітної плати, сировини, матеріалів, енергії тощо.

Рекомендуємо резерви зниження загального рівня витрат у ТОВ «ТПК-Електронікс» відображати за калькуляційними статтями витрат, а саме:

1. Сировина та матеріали:

- збільшення рівня виходу готової продукції із сировини;
- використання покупних напівфабрикатів;
- використання більш дешевих матеріалів;
- краще використання відходів та недопущення браку.

## 2. Паливо та енергія на технологічні цілі:

- використання дешевих видів палива, альтернативних джерел енергії та їх економія;

- впровадження прогресивних технологічних рішень;
- повне використання виробничих потужностей.

## 3. Заробітна плата співробітників:

- впровадження принципів наукової організації управлінської праці;
- максимальне зниження трудомісткості операцій;
- збільшення технічно обґрунтованих норм обслуговування;
- підвищення рівня корисного використання фонду робочого часу;
- ліквідація непродуктивних витрат.

## 4. Витрати на утримання та експлуатацію обладнання:

- раціональне використання обладнання;
- скорочення часу на капітальний ремонт обладнання;
- ретельне міжремонтне обслуговування.

## 5. Загальногосподарські витрати:

- механізація підсобних та допоміжних робіт;
- вибір оптимальної структури управління підприємством;
- економна витрата матеріальних цінностей;
- ліквідація додаткових витрат;
- підвищення рівня продуктивності праці.

Поточні резерви скорочення розміру собівартості продукції підприємства повинні включати всі види непродуктивних витрат (як явних, так і прихованих), а також виявлених під час аналізу перевитрат ресурсів і надмірних витрат грошових коштів.

Перспективні резерви зниження собівартості реалізованої продукції у ТОВ «ТПК-Електронікс» мають передбачати проведення значних організаційних, технологічних, конструкторських та інших видів робіт, що потребують залучення додаткових інвестицій.

Резерви при збільшенні обсягу реалізованої продукції утворюються за рахунок економії умовно-постійних витрат у результаті зростання обсягу доходу від реалізації продукції. Цей шлях зниження собівартості хоча і є дуже простим, але має певні обмеження щодо одержання позитивного ефекту. До того ж наявні виробничі потужності підприємства і попит на конкретний продукт можуть обмежувати збільшення обсягів реалізованої продукції.

Перспективними резервами зниження собівартості продукції вважаються запаси ресурсів (сировини, матеріалів, обладнання, палива і т.д.), що необхідні для безперервної роботи підприємства. Резервами також вважаються можливості підвищення ефективності операційного процесу.

Тобто, економічна сутність резервів підвищення ефективності процесу реалізації продукції в межах структурних підрозділів ТОВ «ТПК-Електронікс» полягає у найбільш повному та раціональному використанні всезростаючого ресурсного потенціалу підприємства заради одержання більшої кількості високоякісної продукції при найменших витратах живої та уречевленої праці на одиницю продукції.

Таким чином, у даному підрозділі рекомендовано складові процесу управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» на основних етапах прийняття управлінських рішень, запропоновано структуру функціональних підсистем системи управлінського обліку витрат на підприємстві, рекомендовано удосконалений варіант системи управління витратами при здійсненні індивідуальних замовлень на засадах систем таргет-костінг та кайзен-костінг.

Поряд з цим, за допомогою впровадження запропонованих рекомендацій щодо створення системи управління витратами, виявлення резервів та запасів ресурсів з метою зниження загального розміру витрат в межах структурних підрозділів ТОВ «ТПК-Електронікс», вище керівництво зможе удосконалити

загальний процес управління витратами в межах основних етапів його реалізації у найближчій перспективі.

Не менш важливе значення у процесі формування ефективної системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» має відводитися розробці та реалізації програми підвищення конкурентоспроможності в межах системи управління витратами підприємства. Саме розгляду цього питання буде присвячено останній підрозділ дипломної магістерської роботи.

### 3.3 Розробка та реалізація програми підвищення конкурентоспроможності як функціональної складової системи управління витратами ТОВ «ТПК-Електронікс»

Для формування ефективної системи управління витратами, збільшення обсягів господарської діяльності, скорочення розміру собівартості продукції, покращення її якості та підвищення якості прийняття управлінських рішень, у роботі пропонується розробити та впровадити програму підвищення конкурентоспроможності у роботі ТОВ «ТПК-Електронікс».

Підвищення конкурентоспроможності являє собою процес змін, і, як будь-який процес, особливо той, який викликає певні протидії, він потребує управління і, зокрема, застосування стратегічного підходу. Оскільки зміни стосуються всіх основних організаційних складових, включаючи структуру персоналу, зайнятість, кваліфікацію, технологію, обладнання, продукцію, ринки збуту, то, відповідно, вихідним моментом підвищення конкурентоспроможності виступає розробка стратегії такого підвищення з урахуванням всіх аспектів сприяння та протидії. Далі проведемо роботу щодо роз'яснення цілей і кінцевих результатів, спрямованих на подолання опору змінам.

Під програмою підвищення конкурентоспроможності ТОВ «ТПК-Електронікс» варто розуміти особливим чином організований комплекс робіт, що спрямований на вирішення завдання підвищення конкурентоспроможності

продукції та (або) підприємства в цілому, виконання котрого обмежено в часі, а також пов'язане зі споживанням конкретних фінансових, матеріально-технічних і трудових ресурсів.

На нашу думку, ключовими учасниками програми підвищення конкурентоспроможності у ТОВ «ТПК-Електронікс» можуть виступати:

1. Головний учасник – це замовник, тобто майбутній власник та користувач результатів програми (для програми підвищення конкурентоспроможності підприємства замовником найчастіше виступатимуть його основні засновники та вище керівництво).

2. Інвестор – це сторона, яка вкладає грошові ресурси у програму (може бути однією особою із замовником).

3. Проектувальник – розробник проектно-звітної документації.

4. Постачальник, який відповідає за матеріально-технічне забезпечення програми.

5. Підрядник – юридична особа, яка несе відповідальність за виконання робіт згідно із контрактами.

6. Консультант (зовнішній або внутрішній).

7. Керівник програми – це зазвичай менеджер проекту, тобто фізична особа, котрій замовник делегує повноваження щодо керівництва роботами з програми (планування, контроль і координування робіт учасників програми).

8. Команда програми – це організаційна структура управління під керівництвом менеджера проекту, яка створюється на період впровадження програми з метою ефективного досягнення її цілей.

9. Банк, як інвестор (чи один з основних інвесторів).

Серед основних засобів підвищення рівня конкурентоспроможності ТОВ «ТПК-Електронікс» можна запропонувати:

промисловий інжиніринг: комп'ютеризація та автоматизація процесів на підприємстві, забезпечення гнучкості операційного процесу;

організаційний розвиток як інструмент втілення організаційних змін;

економічні засоби: управління запасами, фінансами.

Одним із найкращих засобів реалізації процесу покращення роботи є створення спеціальних груп удосконалення діяльності. До комплексних бригад щодо підвищення якості та продуктивності мають входити спеціалісти-експерти за складовими бізнес-процесами: управління, фінансове забезпечення, дослідження та розробки продукту, планування процесу його реалізації, технологічний процес та забезпечення якості. Вкрай важливою є роль керівника комплексної бригади. Особливо ефективною та доцільною є робота даної бригади на етапі розробки нової продукції.

Основними сферами підвищення конкурентоспроможності на досліджуваному підприємстві виступають:

- управління інноваціями та технологіями;
- процес реалізації продукції;
- використання інформації;
- управління людськими ресурсами;
- управління змінами тощо.

Активізація людського чинника у напрямі підвищення конкурентоспроможності супроводжується зміною системи організаційних цінностей і правил поведінки загалом і покращенням ставлення до виконуваної роботи окремих працівників зокрема. Працівники є вкрай важливим капіталом підприємства, а їх навчання є короткотерміновим систематичним процесом, спрямованим на удосконалення умінь та навичок і призначеним для вирішення завдань конкурентоспроможності, що сприяє у тому числі зниженню соціальної напруженості, покращенню внутрішньо організаційного клімату.

До важливих способів підвищення рівня конкурентоспроможності ТОВ «ТПК-Електронікс» можна додатково включити: ґрунтовне вивчення запитів споживачів і аналіз конкурентів; обґрунтовану рекламну політику; придбання нової продукції; покращення якісних характеристик існуючої продукції; модернізацію обладнання; всебічне зниження витрат; удосконалення обслуговування у процесі купівлі та післяпродажного сервісу тощо.



Підвищення конкурентоспроможності являє собою процес змін, які потрібно мотивувати, стимулювати і генерувати. Ці зміни створюють позитивні установки та організаційну культуру, що сприяють, у свою чергу, як виживанню підприємства в агресивному зовнішньому середовищі, так і досягненню лідируючих позицій на ринку. Іноді виникають ситуації, при яких зміни повинні бути внесені ззовні, незважаючи на протидію або небажання частини працівників підприємства. Керівники програми в цих випадках повинні без вагань використовувати свою виконавчу владу, щоб розпочати проведення змін.

На рис. 3.5 узагальнено представлено основні дії (та їх взаємозв'язки) щодо розробки та реалізації будь-якої програми, і зокрема – програми підвищення конкурентоспроможності як функціональної складової системи управління витратами ТОВ «ТПК-Електронікс».

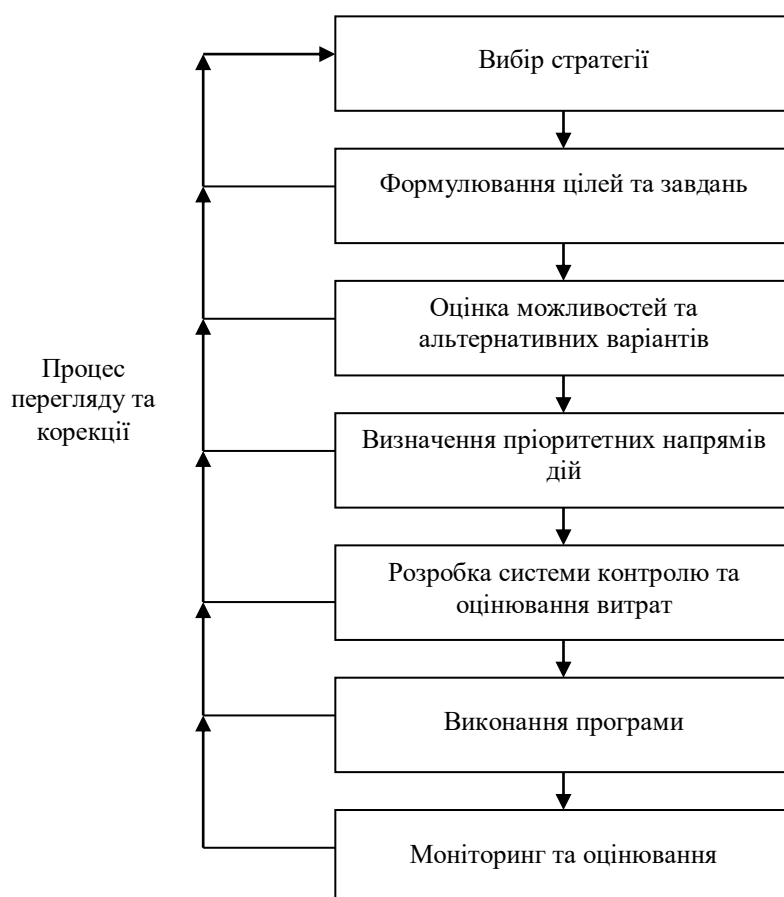


Рис. 3.5. Рекомендовані напрями дій при розробці та виконанні програми підвищення конкурентоспроможності ТОВ «ТПК-Електронікс»

\* Джерело: авторський варіант

Достатньо часто, як це доводить управлінська практика, програми підвищення конкурентоспроможності підприємства знаходять своє втілення у маркетингових програмах, програмах реструктуризації, програмах підвищення якості, програмах підвищення продуктивності та ефективності тощо. Поширеною та часто застосовуваною складовою програми підвищення конкурентоспроможності є програма підвищення якості, яка являє собою план діяльності, спрямований на розробку і впровадження комплексного підходу до забезпечення та підвищення якості продукції та основних виконуваних на підприємстві процесів.

Широко застосовуються у практиці сучасних бізнес-структур і програми підвищення продуктивності, які являють собою плани діяльності підприємства щодо підвищення продуктивності різних елементів операційної діяльності (управлінських та обслуговуючих процесів, використання ресурсів тощо). Керівники українських та закордонних підприємств розробляють та реалізують велику кількість програм підвищення конкурентоспроможності, кожна з яких є, як правило, унікальним набором заходів і процедур, адаптованих до умов діяльності конкретного підприємства. Це зумовлене різноманітністю, комплексністю та багатоаспектністю проблем і цілей, що постають перед тими чи іншими суб'єктами господарювання, а також відмінностями зовнішнього середовища, у якому їм доводиться діяти.

Тому опрацювання універсальної моделі процесу розробки програми підвищення конкурентоспроможності як функціональної складової системи управління витратами ТОВ «ТПК-Електронікс» є доволі складним завданням. На рис. 3.6 представлено один із можливих варіантів укрупненої постадійної декомпозиції такого процесу, що передбачає проходження трьох стадій.

Підвищення рівня конкурентоспроможності орієнтоване на досягнення цілі підвищення конкурентоспроможності продукту або підприємства в цілому в межах жорстко обмежених ресурсів і обмежень часу. Для досягнення поставлених перед програмою цілей вони розкладаються на декілька елементів (цілей наступного рівня). Ресурси, які виділені для реалізації програми підвищення

конкурентоспроможності в цілому, також розподіляються між цілями 2-го рівня. Для кожної з цих цілей визначаються строки отримання кінцевих результатів, котрі визначають часові обмеження для завдань, які є складовими програми, і обираються члени команди програми, які відповідають за даний напрям.

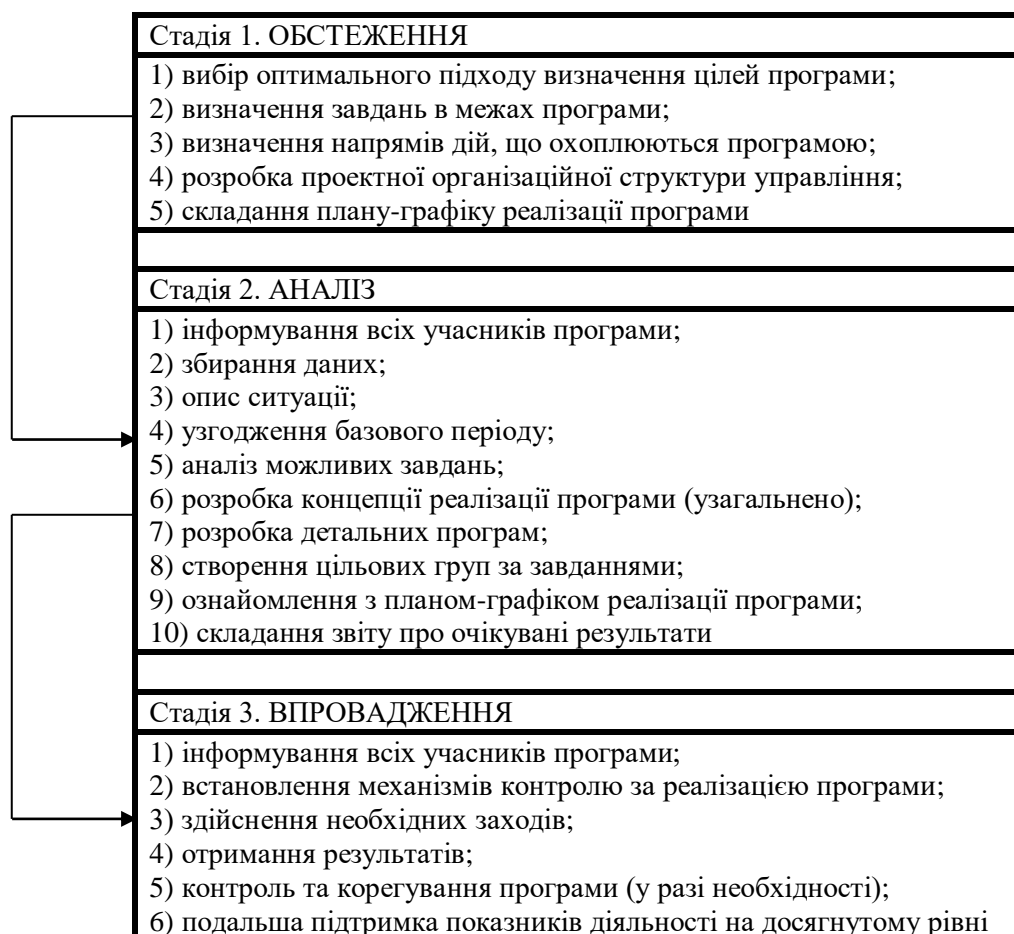


Рис. 3.6. Рекомендований варіант укрупненої постадійної декомпозиції процесу розробки програми підвищення конкурентоспроможності у ТОВ «ТПК-Електронікс»

\* Джерело: авторський варіант

Після того, як проект в цілому деталізований до цілей другого рівня і визначені ресурсні, часові та інші обмеження для досягнення цих цілей, описаний вище цикл декомпозиції застосовується по відношенню до цілей другого рівня і т.д. до того часу, доки не буде отримано план дій, який деталізований до цілей і завдань найменшого рівня. Отримана таким чином ієрархічна структура завдань

являє собою «дерево цілей» даної програми на рівні ТОВ «ТПК-Електронікс» (рис. 3.7).

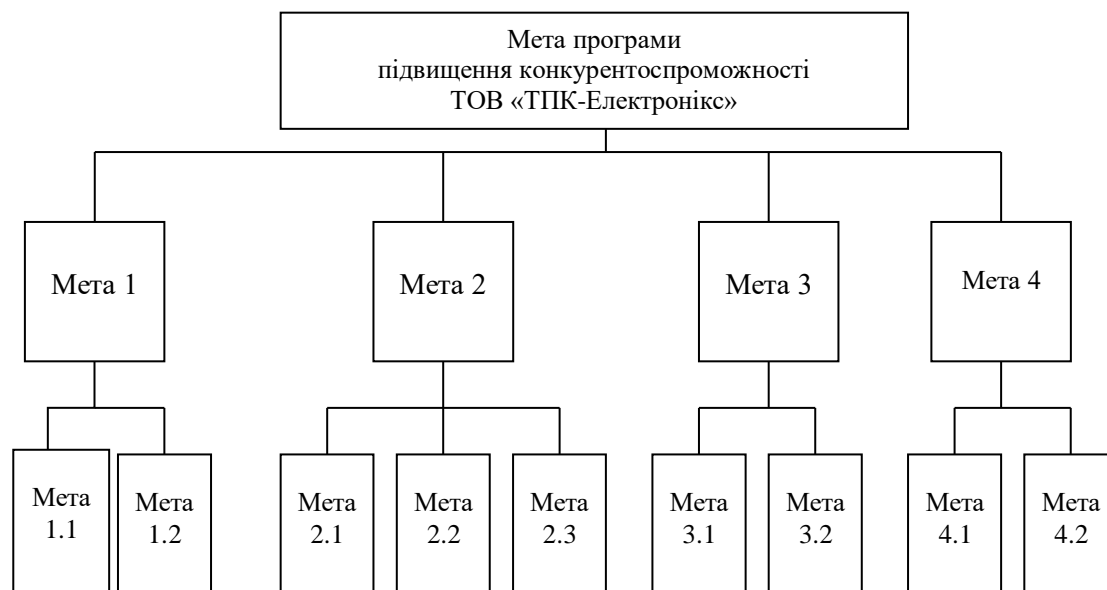


Рис 3.7. «Дерево цілей» реалізації програми підвищення конкурентоспроможності ТОВ «ТПК-Електронікс»

\* Джерело: авторський варіант

У процесі формування команди проекту у ТОВ «ТПК-Електронікс» повинна формуватися структурна схема організації програми, яка визначатиме склад команди, завдання і повноваження кожного з її учасників.

На основі структурної моделі програми і структурної схеми організації програми будується «матриця розподілу відповідальності». На основі структури програми і даних щодо вартості окремих її елементів будується «дерево вартості» програми. Структурна схема матеріально-технічного забезпечення програми називається «деревом ресурсів» програми. Сукупність ймовірностей настання негативних подій при реалізації програми описується «деревом ризиків програми».

Загалом, деревоподібна структура дозволить керівництву досліджуваного підприємства розподілити загальний обсяг робіт за проектом на незалежні блоки, які піддаються управлінню і передаються на розгляд спеціалістам. Комплекс взаємозв'язків між роботами часто називають логічною структурою програми,

оскільки він визначає послідовність виконання робіт. Важливе місце при реалізації цієї програми у ТОВ «ТПК-Електронікс» займає контроль, що передбачатиме не лише перевірку досягнення цілей та виявлення причин, які дестабілюють хід роботи, але й обґрунтування управлінських рішень щодо корекції виконання завдань задля запобігання шкоди (зриву термінів; перевищення норм використання ресурсів, вартості; низької якості тощо).

Контроль здійснюватиметься у трьох основних формах. Попередній контроль виконуватиметься до фактичного початку робіт з реалізації програми і буде спрямованим на перевірку адекватності та узгодженості планових документів. При поточному контролі, що здійснюється безпосередньо при реалізації програми, його об'єктами мають виступати:

- час (моніторинг досягнення проміжних цілей і обсягів робіт);
- бюджет (відстеження рівня витрачання фінансових коштів);
- ресурси (перевірка фактичних витрат матеріально-технічних ресурсів);
- якість (відстеження рівня якості робіт).

Поточний контроль витрат у ТОВ «ТПК-Електронікс» має здійснюватися з метою оперативного регулювання реалізації програми і базуватися на порівнянні результатів зі встановленими у програмі вартісними, часовими та ресурсними характеристиками. Для отримання узагальненої картини реалізації програми слід розробити систему показників, що повинні порівнювати окремі стадії її виконання за часом і за вартістю.

Заключний контроль має проводитися на стадії завершення програми задля інтегральної оцінки реалізації програми в цілому. На його основі узагальнюватиметься отриманий досвід і удосконалюватимуться управлінські процедури. Система контролю повинна забезпечити оперативну оцінку стану реалізації програми у ТОВ «ТПК-Електронікс» для обґрунтування та прийняття рішень щодо управління часом, вартістю, ресурсами та якістю виконуваних робіт.

Отже, процес підвищення конкурентоспроможності підприємства являє собою складну сукупність змін, що мають бути здійснені на декількох стадіях та потребують застосування стратегічного підходу. Задля підвищення рівня

конкурентоспроможності ТОВ «ТПК-Електронікс» необхідно розробити відповідну програму, яка реалізується на декількох етапах: обстеження, аналіз, впровадження.

Слід зазначити, що підвищення рівня конкурентоспроможності підприємства не повинне відбуватися без відповідної системи контролю. Тому в програмі підвищення конкурентоспроможності передбачений поточний контроль, який здійснюється з метою оперативного регулювання реалізації програми і базується на порівнянні результатів із встановленими у програмі вартісними, часовими та ресурсними характеристиками.

Варто наголосити на тому, що програма підвищення конкурентоспроможності ТОВ «ТПК-Електронікс» є важливою функціональною складовою загальної системи управління витратами, що визначає її внутрішню структуру і набір основних компонентів. Зазначена програма спрямована на формування на підприємстві цілісної системи управління витратами в умовах дефіцитності та вичерпності ресурсного забезпечення, необхідності підтримки стратегічного потенціалу підприємства з метою подолання наслідків його кризового стану і виходу на нову траєкторію економічного зростання.

З метою практичної імплементації програми підвищення конкурентоспроможності у процесі формування цілісної системи управління витратами ТОВ «ТПК-Електронікс» у роботі запропоновано авторський варіант такої програми із виділенням: 1) завдань, що стоять перед працівниками (в межах основних етапів процесу управління витратами); 2) дій і заходів, що необхідні для їх виконання; 3) відповідальних виконавців на кожному етапі реалізації програми; 4) строків реалізації окремих розділів програми; 5) бюджету даної програми (обсягу витрат необхідних ресурсів в межах кошторису загального бюджету підприємства) (додаток II).

До переваг такої програми слід віднести наочність відображення загальної проблеми дослідження, простоту подання інформації та її стратегічну орієнтацію.

Підводячи підсумок, маємо відзначити, що у процесі дослідження системи управління витратами як чинника підвищення рівня конкурентоспроможності

ТОВ «ТПК-Електронікс», було проаналізовано та запропоновано заходи щодо підвищення ефективності системи управління витратами на підприємстві. До них належать: зниження витрат обігу та пошук резервів, план дій за допомогою трьох кроків щодо зниження витрат, забезпечення більш доцільного ведення обліку витрат, удосконалення системи управління витратами, оптимізація функції контролю. Для скорочення матеріальних витрат підприємства необхідно запропонувати зробити наступне:

- 1) переглянути на свою користь умови контрактів з існуючими контрагентами та знайти нових постачальників;
- 2) укладати договори тільки з тими постачальниками, які будуть пропонувати найбільш вигідні умови постачання;
- 3) використовувати менш дорогі компоненти, де існує потреба у їх застосуванні. Підприємство може навіть внести конструктивні зміни у продукцію, що реалізується, для того, щоб мати можливість перейти на нові матеріали;
- 4) впровадити ресурсозберігаючі технологічні процеси, що дозволять заощаджувати на вартості сировини.

Останнім заходом підвищення ефективності системи управління витратами є розробка програми підвищення конкурентоспроможності у ТОВ «ТПК-Електронікс», яка буде спрямованою на покращення якості продукції, надання послуг клієнтам та вихід підприємства на новий рівень свого розвитку за рахунок реалізації якісної конкурентоспроможної продукції.

Таким чином, при практичному впровадженні запропонованої програми підвищення конкурентоспроможності вище керівництво ТОВ «ТПК-Електронікс» матиме можливість підвищити внутрішній потенціал своїх функціональних підсистем, адже всі запропоновані заходи доцільно впровадити у практику господарської діяльності підприємства.

Реальне удосконалення системи управління витратами за окремими функціональними підсистемами у ТОВ «ТПК-Електронікс» можливе тільки за умови розробки та успішної реалізації дієвих програм підвищення конкурентоспроможності на окремих етапах розвитку підприємства.

## ВИСНОВКИ

Узагальнення теоретичних, методичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо формування та реалізації ефективної системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» у сучасних умовах господарювання дозволяє зробити наступні висновки:

1. Визначено економічну сутність, зміст та здійснено класифікацію витрат на сучасному підприємстві. Було з'ясовано, що витрати – це вартість ресурсів, які використовуються в подальшому для отримання прибутку або досягнення інших цілей організації. Розглянуто сутність категорії «витрати» з точки зору економічної теорії (яка розкриває їх економічний зміст) та бухгалтерського обліку (яка розкриває економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу).

2. Чільне місце в управлінні підприємством займає обґрунтована класифікація витрат, яка є дуже важливою для розуміння того, як ними слід управляти. Це забезпечує правильне визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в ринкових умовах та формування кінцевих фінансових результатів для здійснення ефективної діяльності підприємств у конкурентному середовищі. Встановлено, що детальна класифікація витрат за окремими ознаками сприяє вивченню структури і складу витрат, своєчасному прийняттю управлінських рішень щодо зниження їх загального розміру.

Узагальнено основні ознаки класифікації витрат: 1) за відношенням до виробничого процесу (основні, накладні); 2) за відношенням до обсягів виробництва (умовно-постійні, умовно-змінні); 3) за єдністю складу (одноеlementні, комплексні); 4) за способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва (прямі, непрямі); 5) за доцільністю (продуктивні, непродуктивні); 6) за календарним періодом (поточні, довгострокові, одноразові); 7) за видами діяльності (звичайної, операційної, фінансової, інвестиційної, надзвичайної); 8) за об'єктом формування (сукупні, на одиницю продукції); 9) за



за економічними елементами (матеріальні, на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати); 10) за методикою обчислення (середні та граничні на одиницю продукції); 11) за статтями витрат (прямі матеріальні, прямі на оплату праці, інші прямі, загальновиробничі); 12) за статтями калькуляції (визначаються підприємством самостійно); 13) за обґрунтуванням господарських рішень (явні, неявні, релевантні, нерелевантні); 14) за видами продукції; 15) за визначенням відношення до собівартості (на продукцію, періоду); 16) за ступенем регульованості (повністю регульовані, слабо регульовані, нерегульовані); 17) за місцем виникнення (цехові, інших структурних підрозділів); 18) за характером виробництва (основного, допоміжного, обслуговуючого виробництва); 19) за часом віднесення до собівартості продукції (звітного періоду, майбутнього звітного періоду, майбутніх періодів); 20) за видами класифікації витрат (економічні елементи, статті витрат, калькуляційні статті); 21) за видами операційної діяльності (собівартість реалізованої продукції, адміністративні, збутові, інші операційні).

3. Охарактеризовано основні функції та етапи процесу управління витратами на підприємстві. Встановлено, що процес управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом (прогнозування і планування, організацію, координацію і регулювання, активізацію виконання, мотивацію і стимулювання витрат, їх обліку та аналізу), тобто розробку (прийняття) і реалізацію рішень, а також контроль за ходом їх виконання. Охарактеризовано кожну із функцій управління витратами, що взаємопов'язані між собою.

4. Було з'ясовано, що загальний процес управління витратами на підприємстві складається із трьох етапів:

1) планування витрат. Цей етап передбачає встановлення мети підприємства та його структурних підрозділів у формі визначення виробничих завдань і вибору шляхів їх досягнення. Плани конкретизуються у кошторисах, що включають вартісну оцінку використаних матеріальних і трудових ресурсів;

2) контроль витрат. Цим процесом встановлюються вихідні стандарти, на основі яких можна визначити показники ефективності господарської діяльності підприємства; виявити відхилення фактичних показників від планованих і визначити негативні тенденції змін показників у динаміці;

3) управління собівартістю для прийняття управлінських рішень. На цьому етапі здійснюється оцінка даних про понесені підприємством витрати і проводиться аналіз цієї інформації для прийняття управлінських рішень.

5. У роботі поняття «управління витратами» запропоновано розуміти, як процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Процес управління витратами підприємства безпосередньо пов'язаний із відповідним механізмом управління витратами, він є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства. В межах процесу управління витратами підприємства послідовно реалізуються основні функції управління, визначаються розміри собівартості продукції та прибутку, приймаються управлінські рішення.

6. Розглянуто підходи до формування системи управління витратами на підприємстві. З'ясовано, що система управління витратами підприємства – це система економічних засобів і методів спрямованого впливу на інтереси галузі, підприємства, працівника з метою оптимального їх узгодження з інтересами споживачів і усього суспільства в цілому щодо дотримання відповідних суспільно-необхідних пропорцій у формуванні витрат.

Основними складовими системи управління витратами на підприємстві є суб'єкт управління витратами (керуюча підсистема) та об'єкт управління витратами (керована підсистема). Суб'єкт управління витратами шляхом реалізації основних функцій процесу управління витратами впливає на об'єкт управління витратами. При цьому, важливо забезпечити зворотний зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління витратами. Суб'єктами управління витратами є керівники, фахівці підприємства та його структурних підрозділів (служб, відділів, цехів, дільниць). Об'єктом управління у цій системі виступають процеси, операції, явища, що виникають під час господарської діяльності підприємства.

7. Встановлено, що при формуванні системи управління витратами на підприємстві потрібно враховувати три аспекти: розробку рішень (організаційний), реалізацію рішень (мотиваційний), контроль за виконанням рішень (економічно-функціональний). Узагальнено концептуальні підходи щодо формування ефективної системи управління витратами на підприємствах: 1) концепція ланцюжка цінностей; 2) концепція трансакційних витрат; 3) концепція ABC; 4) концепція стратегічного позиціонування; 5) концепція системного підходу.

У роботі сформовано загальне трактування наукової категорії «система управління витратами» як системи цілеспрямованого впливу на склад, структуру і поведінку витрат та їх чинники на всіх етапах формування і розподілу витрат, що ґрунтується на використанні об'єктивних економічних законів і функцій менеджменту, задля підвищення ефективності діяльності підприємства на основі оптимізації рівня витрат, забезпечення його конкурентоспроможності на ринку та досягнення стратегічної мети і поточних завдань розвитку. Разом з тим, систему управління витратами на підприємстві потрібно впроваджувати на комплексній основі, забезпечуючи взаємозалежне вирішення поставлених завдань.

8. Здійснено управлінську діагностику та характеристику ТОВ «ТПК-Електронікс» як соціально-економічної системи. Об'єктом дослідження дипломної роботи було обрано товариство з обмеженою відповідальністю «ТПК-Електронікс», що було засновано 16 березня 1999 року.

Відповідно до КВЕД, основним видом діяльності підприємства є роздрібна торгівля в спеціалізованих магазинах електронною апаратурою побутового призначення для приймання, запису, відтворення звуку й зображення. ТОВ «ТПК-Електронікс» здійснює свою діяльність в галузі роздрібною торгівлі побутовими електротоварами, радіо- та телеапаратурою у м. Харкові та Харківській області через власне офісне приміщення та фірмові магазини.

Місією ТОВ «ТПК-Електронікс» є задоволення потреб громадян, установ та організацій шляхом реалізації продукції, товарів та надання послуг в межах діяльності, що передбачені Статутом. Підприємство має власні органи управління.

Вищим органом управління є Загальні збори учасників, виконавчим – директор, а контролюючим – ревізійна комісія.

9. Було з'ясовано, що підприємство є соціально-економічною системою відкритого типу, що взаємодіє із чинниками зовнішнього середовища і залежить від нього. Крім того, ТОВ «ТПК-Електронікс» має лінійно-функціональну організаційну структуру управління, яка повністю відповідає меті та напрямам його діяльності.

10. Проведений аналіз персоналу показав, що на підприємстві у 2018 р. чисельність персоналу склала 59 осіб. Порівняно з 2016 р. вона знизилася на 35,16%, а порівняно з 2017 р. – на 22,37%. У 2018 р. 27,12% всієї чисельності персоналу припадає на управлінський персонал. Причому чисельність працівників цієї групи порівняно з 2016 і 2017 рр. зростала щорічно на 2 особи. Чисельність виробничого персоналу має тенденцію до скорочення. Так, у 2018 р. порівняно з 2016 р. вони скоротилися на 36 осіб (на 13,93%), а порівняно з 2017 р. – на 19 осіб (на 8,7%). При цьому, у структурі персоналу підприємства виробничий персонал займає 72,88% у 2018 р. На підприємстві переважає персонал віком від 29 до 40 років, частка якого склала у 2016 р. 49,5%, у 2017 р. – 46,1%, у 2018 р. – 45,8%. Частка працівників вікової категорії 41-50 років у 2018 р. становила 33,9%. Кількість молоді залишилася майже незмінною протягом аналізованого періоду. Виробничий персонал має середню освіту та спеціальну професійну підготовку. Повну вищу освіту має на кінець 2018 р. 27,1% управлінського персоналу та 45,8% виробничого персоналу.

У ТОВ «ТПК-Електронікс» у 2018 р. найбільшу частку займали працівники зі стажем роботи 5-10 років – 30,5%. Досить значну частку у 2018 р. займали працівники зі стажем роботи на підприємстві 3-5 років – 27,1% та 10-20 років – 18,6%. Ці зміни свідчать про скорочення загальної чисельності персоналу товариства та нестабільність складу його трудового колективу. У структурі персоналу переважають чоловіки (71,2% у 2018 р.), частка жіночого контингенту становила 28,8% у 2018 р. На підприємстві протягом 2016-2018 рр. спостерігається значний рівень плинності персоналу. Коефіцієнт поновлення

персоналу у 2018 р. склав 6,8%, що на 1,3% більше порівняно з 2016 р. та на 2,9% більше показника 2017 р. Коефіцієнт вибуття персоналу у 2018 р. зріс порівняно з 2016 р. на 11,1%, а порівняно з 2017 р. – на 7,8%. Коефіцієнт плинності кадрів збільшився у 2018 р. порівняно з 2016 р. на 16,8%, а порівняно з 2017 р. – на 11,2%. Це є негативною тенденцією у роботі підприємства і свідчить про скорочення штату працівників. Поряд з цим, спостерігається щорічне збільшення розміру середньої заробітної плати у товаристві, але також можна відмітити загальне зниження фонду заробітної плати з 2262,0 тис.грн. у 2016 р. до 2006,0 тис.грн. у 2018 р.

11. Проаналізовано господарсько-фінансову діяльність ТОВ «ТПК-Електронікс». Проведений аналіз показав, що на підприємстві протягом 2016-2018 рр. чистий дохід від реалізації продукції зменшився на 5051 тис. грн. і становив у 2018 р. 27848 тис. грн. Позитивно можна охарактеризувати зростання на підприємстві рівня продуктивності праці. Матеріаловіддача на підприємстві у 2017-2018 рр. мала тенденцію до незначного скорочення. Фондовіддача основних засобів у 2018 р. порівняно з 2016 р. зменшилася на 1,77 грн., а у порівнянні з 2017 р. вона зросла на 0,04 грн. Фондоємність продукції має зворотню тенденцію. Це свідчить, що ефективність використання основних засобів підприємства протягом аналізованого періоду дещо знизилася. Протягом 2016 р. підприємство отримало чистий збиток у розмірі 128 тис. грн. Загальний розмір чистого прибутку підприємства у 2017 р. склав 58 тис. грн. У 2018 р. він зріс порівняно з 2016 р. на 382 тис. грн., а порівняно з 2017 р. – на 196 тис. грн.

Аналіз структури активів засвідчив, що валюта балансу у 2018 р. склала 6744 тис. грн., що на 1321 тис. грн. нижче рівня 2016 р. та на 631 тис. грн. менше показника 2017 р. Зменшення порівняно відбулося за рахунок скорочення вартості основних засобів та дебіторської заборгованості, при цьому зросли обсяги запасів товарно-матеріальних цінностей і грошей та їх еквівалентів. У 2018 р. на підприємстві сформовано важку структуру активів, у якій 55,9% припадає на необоротні активи та 44,1% на оборотні активи. Виявлено, що ТОВ «ТПК-Електронікс» можна вважати неплатоспроможним протягом останніх трьох років.

Крім того, спостерігається тенденція до зниження у динаміці значень більшості показників, які негативно характеризують платоспроможність товариства. Аналіз структури джерел фінансових ресурсів показав, що на досліджуваному підприємстві у структурі статей пасивів у 2018 р. переважав власний капітал – 57,2% та поточні зобов'язання і забезпечення – 42,8%. Товариство є фінансово стійким та спроможним погасити свої фінансові зобов'язання.

Було з'ясовано, що протягом 2016-2018 рр. у підприємства були в наявності власні оборотні кошти (чистий робочий капітал), але їх розмір із року в рік зменшувався. Позитивною тенденцією є покращення оборотності оборотних активів підприємства, що може призвести до поживлення його ділової активності. Підтвердженням чого є зростання розміру коефіцієнтів обертання оборотних активів і скорочення тривалості одного обороту та коефіцієнтів завантаження активів в обороті. Загальний розмір операційних витрат на підприємстві склав у 2018 р. 27392 тис. грн., що менше на 4565 тис. грн. рівня 2016 р. і на 101 тис. грн. менше від показника 2017 р. Аналіз показників рентабельності засвідчив, що досліджуване підприємство працює протягом 2017-2018 рр. прибутково, хоча розмір багатьох показників рентабельності господарської діяльності є не високим.

12. Проведено оцінку ефективності діючої системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс». Було з'ясовано, що основними принципами управління витратами на підприємстві є: системний підхід до управління витратами; єдність методів, які практикуються на різних рівнях управління витратами; управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу – від створення до реалізації; органічне поєднання процесу зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг); широке впровадження ефективних методів зниження витрат; удосконалення інформаційного забезпечення процесу здійснення витрат ресурсів підприємства; підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні загального рівня витрат.

Встановлено, що за загальний процес управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» безпосередньо відповідає директор підприємства. Але функція організації витрат на підприємстві виконується не належним чином. У результаті

відбулося зниження витрат на персонал та впровадження політики скорочення розміру фонду заробітної плати. Процесом планування витрат у товаристві займається особисто начальник (завідувач) кожного відділу (служби, сектору). Кожен з них відповідно до місця структурного підрозділу у загальній організаційній структурі управління планує витрати на наступний період, тобто застосовує поточне планування витрат. Функція координації і регулювання витрат виконується поверхово, у зв'язку з чим підприємство може своєчасно не досягти виконання запланованих економічних результатів діяльності. Функція мотивації і стимулювання до зниження загального розміру витрат у товаристві виконується частково, або навіть не виконується взагалі. Моральна та матеріальна мотивація персоналу підприємства знаходиться на низькому рівні через відсутність системи бонусів і премій, а також неналежну увагу до розвитку моральних стимулів.

Разом з тим, виявлено, що функцію обліку витрат покладено на бухгалтерію, яка реалізує її частково, оскільки відсутня (або не ведеться) статистична звітність про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання (форма № 6-ПВ). З 2015 р. підприємство перейшло на міжнародні форми фінансової звітності. В якості носіїв разової інформації у системі управління витратами ТОВ «ТПК-Електронікс» переважно використовуються традиційні документи. Рекомендовано провести автоматизацію системи обліку витрат., тобто розширити можливості автоматизованої програми «Фінанси без проблем» та пакету «Турбооблік» шляхом їх інтеграції до інших інформаційних систем. Реалізація функції контролю за витратами на підприємстві закріплені за сектором економічного аналізу та контролю, але вона виконується не належним чином у зв'язку із наявністю формалізму її сприйняття.

Було з'ясовано, що у практиці діяльності ТОВ «ТПК-Електронікс» відсутня чітка система управління витратами; на підприємстві відсутні резерви, запаси ресурсів, що необхідні для його безперервної роботи; негативним аспектом є відсутність чітких посадових обов'язків, формалізація функціональних та інформаційних зв'язків на підприємстві.

13. Результати SWOT-аналізу господарської діяльності показали, що ТОВ «ТПК-Електронікс» знаходиться у полі «слабких сторін і можливостей». А це означає, що вище керівництво нині використовує у різних напрямках стратегію реструктуризації діяльності, яка передбачає необхідність проведення поступових змін у структурі функціональних підрозділів підприємства, перегляду функціонального механізму діяльності окремих працівників, розробки програм підвищення конкурентоспроможності тощо.

14. Проведена оцінка ефективності діючої системи управління витратами на підприємстві дозволила виділити ряд суттєвих недоліків, а саме:

на підприємстві відсутня чітка система управління витратами, яка б могла спонукати працівників дотримуватися встановленого рівня витрат і шукати способи їх зниження, визначати місця формування витрат і центри відповідальності за дотримання встановлених норм витрат;

у роботі товариства практично відсутні внутрішні резерви економії витрат, сформовано недостатній обсяг запасів ресурсів, що необхідні для безперервної роботи ТОВ «ТПК-Електронікс»;

ключовими недоліками організаційної структури управління підприємства є: відсутність формалізованої ієрархії; існує дуже багато горизонтальних зв'язків (це є наслідком бажання вищого керівництва безпосередньо контролювати якомога більше процесів, що відбувається всередині підприємства); відсутність чітких посадових зобов'язань, формалізації функціональних та інформаційних зв'язків на підприємстві;

на рівні вищого керівництва не розроблено сучасні програми підвищення конкурентоспроможності в межах системи управління витратами підприємства, що дозволяють закласти конкурентні переваги на рівні організаційної стратегії та систематизувати пріоритетні напрями його довгострокового розвитку.

Для подальшого удосконалення системи управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» у дипломній магістерській роботі запропоновано впровадити низку рекомендацій:



1. Раціоналізовано загальну систему управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» за рахунок впровадження сучасної організаційної структури управління. У роботі рекомендовано переглянути діючу організаційну структуру управління на підприємстві з метою виключення з неї підрозділів з дублюючими і зайвими функціями (роботами).

2. З метою ефективної реалізації функції контролю та аналізу витрат для ТОВ «ТПК-Електронікс» запропоновано у короткостроковій перспективі (через 1-2 роки) формування посади фінансового аналітика (відповідального за реалізацію функції контролю витрат) із відповідним функціональним механізмом діяльності. Систематизовано основні та специфічні функції його діяльності.

3. Рекомендовано оптимізувати процес контролінгу на підприємстві саме як функцію управління, а не структурну одиницю. Відповідальним за цю функцію стане фінансовий аналітик, який буде наділений відповідними посадовими повноваженнями. Для того, щоб не витратити додаткові кошти на створення нового підрозділу, фінансовий аналітик буде працювати у секторі економічного аналізу та контролю, а також займатиметься безпосередньо управлінським обліком і аналізом та підпорядковуватиметься головному бухгалтеру.

На думку автора, впровадження контролінгу та відновлення функції контролю на підприємстві дозволить відстежувати надходження грошових потоків. Відповідальним за реалізацію цих функцій буде фінансовий аналітик. Зрештою, оптимізація системи контролінгу на чолі з фінансовим аналітиком сприятиме формуванню у ТОВ «ТПК-Електронікс» єдиної бази даних щодо інформації для планування, прогнозування та управління підприємством, забезпеченню оперативності збору інформації, підвищенню ефективності управлінської звітності.

4. Запропоновано раціоналізувати організаційну структуру управління підприємством шляхом створення логістичного відділу у короткостроковій перспективі (через 1-2 роки), який може бути створений шляхом об'єднання транспортного відділу і відділу доставок. Саме таким чином керівництво зможе уникнути зайвих витрат, адже значна кількість коштів йде на утримання цих

відділів та заробітну плату їхнього персоналу. Основним завданням логістичного відділу буде організація, оптимізація і контроль матеріальних потоків. З цією метою необхідно забезпечити: оцінку результатів діяльності і контроль, оцінку процесу організації, інформаційного забезпечення і фінансування.

Для впровадження системи контролю за витратами у роботу структурних підрозділів ТОВ «ТПК-Електронікс», необхідні спеціальні інструменти забезпечення інформацією менеджерів з логістики. Практичне використання систем оцінки результатів і контролю діяльності логістичного ланцюжка дозволять істотно підвищити ефективність роботи ТОВ «ТПК-Електронікс».

5. У роботі запропоновано основні напрями підвищення ефективності роботи ТОВ «ТПК-Електронікс» з точки зору оцінки його економічного потенціалу і прийняття стратегічних рішень у сфері формування системи управління витратами. Зазначимо, що ключовим моментом у вирішенні питань ефективного управління витратами є їх групування. Це дало змогу наочно визначити складові сучасної системи управління витратами підприємства шляхом удосконалення логістичної системи та функції контролінгу.

6. Рекомендовані зміни у структурі управління ТОВ «ТПК-Електронікс» вимагають значних фінансових витрат. Перед вищим керівництвом товариства у майбутньому обов'язково виникне проблема залучення додаткових фінансових ресурсів у майбутній розвиток. Одним із варіантів вирішення даної проблеми є задача в оперативну оренду складського приміщення (або його частини), яке не використовується за своїм функціональним призначенням.

7. Удосконалено процес управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс». Під час удосконалення процесу управління витратами підприємства його вищому керівництву необхідно прийняти рішення щодо формування бажаної моделі управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс». На думку автора, ця модель повинна включати такі етапи:

- 1) розробку системи норм і нормативів за окремими позиціями статей витрат;
- 2) запровадження системи планування план-фактного контролю, розрахунку і факторного аналізу відхилень фактичних даних від планових;

- 3) встановлення відповідальності керівників центру витрат за виконання планових завдань щодо регульованих видів витрат;
- 4) затвердження порядку збору і передачі даних;
- 5) налагодження даних у режимі реального часу по мірі формування первинних документів за окремими витратами;
- 6) розроблення і запровадження системи заохочення за досягнення реальної економії витрат.

На наше переконання, розподіл відповідальності за формування даної моделі на етапі її розробки має покладатися безпосередньо на директора товариства, а на етапі її впровадження – на окремих функціональних менеджерів (комерційного директора, головного бухгалтера та керівників структурних підрозділів).

8. Важливим напрямом удосконалення процесу управління витратами у ТОВ «ТПК-Електронікс» є перегляд змісту основних функцій управління витратами, реалізація яких на сьогодні є неефективною. З цією метою у роботі рекомендовано складові процесу управління витратами на підприємстві на основних етапах прийняття управлінських рішень.

9. Запропоновано сформувати систему управлінського обліку витрат на підприємстві як сукупність п'яти функціональних підсистем: планування витрат, збору даних про витрати, розподілу витрат, контролю витрат, інформаційного забезпечення, аналізу результату.

10. Рекомендовано систему управління витратами при здійсненні індивідуальних замовлень у ТОВ «ТПК-Електронікс» формувати на засадах сучасних систем таргет-костінгу та кайзен-костінгу. Впровадження цих систем на практиці сприятиме зниженню рівня окремих статей витрат і собівартості кінцевого продукту в цілому до деякого прийняттого рівня.

11. Узагальнено основні резерви зниження собівартості продукції ТОВ «ТПК-Електронікс» та загального рівня витрат за окремими статтями. До основних джерел резервів зниження собівартості продукції товариства можемо віднести наступні: збільшення обсягу реалізованої продукції та зменшення собівартості її реалізації. Керівництву ТОВ «ТПК-Електронікс» рекомендується

зменшити витрати на реалізацію продукції за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, ощадливого використання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, скорочення непродуктивних витрат і втрат від браку.

Запропоновано резерви зниження загального рівня витрат на підприємстві відображати за калькуляційними статтями витрат. Резерви зниження витрат, що виявлені за кожною статтею витрат за рахунок конкретних організаційно-технічних заходів (впровадження нової більш прогресивної техніки і технології, поліпшення рівня організації праці), будуть сприяти економії заробітної плати, сировини, матеріалів, енергії тощо.

Перспективними резервами зниження собівартості продукції ТОВ «ТПК-Електронікс» вважаються запаси ресурсів (сировини, матеріалів, обладнання, палива і т.д.), що необхідні для безперервної роботи підприємства. Резервами також вважаються можливості підвищення ефективності операційного процесу. Для скорочення матеріальних витрат підприємства необхідно запропонувати зробити наступне:

- 1) переглянути на свою користь умови контрактів з існуючими контрагентами та знайти нових постачальників;
- 2) укладати договори тільки з тими постачальниками, які будуть пропонувати найбільш вигідні умови постачання;
- 3) використовувати менш дорогі компоненти, де існує потреба у їх застосуванні. Підприємство може навіть внести конструктивні зміни у продукцію, що реалізується, для того, щоб мати можливість перейти на нові матеріали;
- 4) впровадити ресурсозберігаючі технологічні процеси, що дозволять заощаджувати на вартості сировини.

12. Розроблено та реалізовано програму підвищення конкурентоспроможності як функціональну складову системи управління витратами ТОВ «ТПК-Електронікс». Запропоновано до практичної імплементації програму підвищення конкурентоспроможності у ТОВ «ТПК-Електронікс», що повинна бути спрямованою на покращення якості продукції, надання послуг клієнтам та вихід підприємства на новий рівень, за рахунок якісної

конкурентоспроможної продукції. При її впровадженні керівництво підприємства матиме можливість підвищити внутрішній потенціал функціональних підсистем.

Розроблена програма підвищення конкурентоспроможності як функціональної складової системи управління витратами ТОВ «ТПК-Електронікс» буде включати основні напрями дій при її розробці та виконанні, а саме етапи: 1) вибір стратегії; 2) формування цілей та завдань; 3) оцінку можливостей та альтернативних варіантів їх реалізації; 4) визначення пріоритетних напрямів дій; 5) розробку системи контролю та оцінювання витрат; 6) виконання програми; 7) моніторинг та оцінювання програми; 8) перегляд та коригування.

У роботі рекомендовано укрупнену постадійну декомпозицію процесу розробки програми підвищення конкурентоспроможності у ТОВ «ТПК-Електронікс», що включає стадії обстеження, аналізу та впровадження, із відповідними структурними компонентами. У процесі реалізації даної програми команда проекту може скористатися запропонованим «деревом цілей», що дозволить розподілити загальний обсяг робіт за проектом на незалежні блоки, які піддаються управлінню і передаються на розгляд спеціалістам.

З метою практичної імплементації програми підвищення конкурентоспроможності у процесі формування цілісної системи управління витратами ТОВ «ТПК-Електронікс» у роботі запропоновано авторський варіант такої програми із виділенням: 1) завдань, що стоять перед працівниками (в межах основних етапів процесу управління витратами); 2) дій і заходів, що необхідні для їх виконання; 3) відповідальних виконавців на кожному етапів реалізації програми; 4) строків реалізації окремих розділів програми; 5) бюджету даної програми (обсягу витрат необхідних ресурсів в межах кошторису загального бюджету підприємства).

Сподіваємося, що впровадження запропонованих рекомендацій на практиці дозволить керівництву ТОВ «ТПК-Електронікс» сформувати і реалізувати ефективну системи управління витратами, що буде спрямована на забезпечення максимального розміру прибутку та зменшення загального рівня витрат в межах структурних підрозділів і підприємства в цілому.



